Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 21. března 2018 [1]

Věc C-5/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
proti
DPAS Limited

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)], Spojené království]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 135 odst. 1 písm. d) – Operace týkající se plateb a převodů – Neexistence – Koncepce a provádění plánů zubní péče hrazené prostřednictvím přímého inkasa – Neexistence služby, která má za následek převod peněžní částky – Vymáhání pohledávek – Zásada hospodářské reality – Irelevantnost totožnosti formálního příjemce služby"

I. Úvod

1. Rozhodnutím ze dne 28. listopadu 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 6. ledna 2017, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království] podal Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH") [2].

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností DPAS Limited a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, dále jen „daňová správa") ve věci, jež se týká odmítnutí daňové správy osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) službu poskytnutou společností DPAS.

3. DPAS nabízí zubním lékařům plány pro poskytování zubní péče, které jsou prodávány jménem zubní ordinace, a pacientům, kteří s těmito plány souhlasí, poskytuje služby pro administraci těchto plánů. Podstatou věci v původním řízení je otázka, zda služby poskytované těmto pacientům jsou „operace týkající se plateb nebo převodů", které jsou osvobozeny od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

4. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby na tuto otázku odpověděl záporně, a to proto, že takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení, samy o sobě nevyvolávají změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky. V praxi má odpověď znamená, že taková služba musí být předmětem DPH.

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady 2006/112/ES 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. V kapitole 3 hlavy IX směrnice o DPH čl. 135 odst. 1 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

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

[…]“

B. Právo Spojeného království

6. Článek 31 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty) stanoví, že poskytování služeb je osvobozeno od daně za předpokladu, že spadá do kategorie uvedené v příloze 9 tohoto zákona.

7. Tato příloha 9 mimo jiné stanoví:

„Skupina 5 – FINANCE

[Od DPH se osvobozují:]

1. Vydání, převod nebo přijetí peněz nebo jakákoliv operace týkající se peněz, zajištění peněžní operace, nebo jakékoli směnky či příkazy k úhradě.

[…]

5. Poskytování zprostředkovatelských služeb v souvislosti s jakoukoliv operací uvedenou [v bodě 1] (bez ohledu na to, zda jsou tyto operace nakonec provedeny či nikoliv) osobou, která jedná jako zprostředkovatel.“

8. Vysvětlivka (1A) skupiny 5 uvádí:

„Bod 1 nezahrnuje poskytnutí služeb, které slouží jako příprava pro provedení operace, která spadá do tohoto bodu.“

III. Spor v původním řízení a předběžné otázky

9. Společnost DPAS, což je zkratka pro „Dental Plan Administration Services“, sestavuje a provádí plány zubní péče ve Spojeném království.

10. DPAS nabízí zubním lékařům plány pro poskytování zubní péče, které jsou prodávány jménem zubní ordinace, a pacientům zubních lékařů poskytuje služby pro administraci těchto plánů. „Plán zubní péče“ v projednávaném případě znamená ujednání mezi zubním lékařem a jeho nebo jejím pacientem či pacientkou, podle kterého se zubní lékař zavazuje k poskytování určité úrovně zubní péče, a pacient se za to zavazuje platit měsíčně paušální částku. Tento plán zahrnuje také některé další služby, a to služby týkající se pojištění a administrace plateb, které poskytuje společnost DPAS.

11. DPAS spravuje administrativní, finanční a pojistnou stránku plánů zubní péče. DPAS mimo jiné radí zubním lékařům a jejich zaměstnancům, pokud jde o vypracování plánu, a poskytuje jim obchodní materiály, jako jsou brožury, letáky a plakáty, registrační formuláře, korespondenční/hlavičkový papír nebo členské karty plánu.

12. Tyto plány zubní péče pacientům umožňují rozvrhnout si náklady na zubní péči rovnoměrně na celý rok. Pacienti za tímto účelem odvádějí na základě svolení k „přímému inkasu" společnosti DPAS měsíční platby. Podle názoru předkládajícího soudu je způsob provádění přímého inkasa věcně totožný se způsobem provádění popsaným v bodech 7 až 11 rozsudku AXA UK[3]. Předkládající soud v odpovědi na otázku položenou v tomto ohledu Soudním dvorem potvrdil, že služby poskytované společností DPAS jsou se službami popsanými v naposledy uvedeném rozsudku „totožné nebo [jim] velmi podobné".

13. Do 1. ledna 2012 byly plány zubní péče strukturovány společností DPAS jako služby poskytované zubním lékařům, a smlouvy provádějící tyto plány byly uzavírány mezi DPAS a zubními lékaři. DPAS dostávala od každého zubního lékaře měsíčně pevně stanovenou částku, která v naprosté většině případů činila 366,66 GBP (přibližně 415 eur), a poplatek „za pacienta" pohybující se v rozmezí od 0,94 GBP až 2,90 GBP (přibližně 1,06 eur až 3,28 eur). DPAS získávala částku z uvedených sazeb a poplatků tak, že ji odečetla od částek obdržených přímým inkasem od pacientů.

14. V praxi společnost DPAS požádala banku pacienta, aby na základě svolení k přímému inkasu převedla dohodnutou částku z bankovního účtu pacienta na bankovní účet DPAS. Poté společnost DPAS požádala svoji banku, aby na bankovní účet zubního lékaře převedla celkovou částku, na kterou měl nárok, přičemž banka měla zohlednit pouze pacienty, kteří zaplatili svůj měsíční poplatek přímým inkasem, a odečíst částku, kterou si společnost DPAS účtovala za své služby.

15. Daňová správa měla za to, že DPAS prováděla operace týkající se plateb nebo převodů osvobozených od DPH v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nebo s rovnocenným ustanovením šesté směrnice[4].

16. Soudní dvůr vydal dne 28. října 2010 rozsudek ve věci AXA UK[5], která se týkala povinnosti zaplatit DPH za služby poskytnuté společností Denplan Ltd, konkurenta společnosti DPAS, která rovněž nabízela platební plány pro poskytování zubní péče jménem zubních lékařů. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že takové služby, jako jsou služby poskytované společností Denplan, „v zásadě" představovaly operace týkající se plateb, ale že musí být kvalifikovány jako vymáhání pohledávek, a z toho důvodu nemohou spadat pod výše uvedené osvobození od daně.

17. V návaznosti na tento rozsudek společnost DPAS od 1. ledna 2012 smluvně upravila své plány zubní péče tak, že nadále poskytovala služby nejen zubním lékařům, ale i pacientům.

18. V dopise ze dne 8. září 2011, který svým zákazníkům – zubním lékařům DPAS zaslala, tuto úpravu vysvětlila v podstatě následovně:

– přestože dříve daňová správa považovala tyto služby za osvobozené od daně, praktickým účinkem rozsudku AXA UK[6] je výběr DPH za služby, které DPAS poskytuje zubním lékařům, což s sebou nese dodatečné náklady ve výši 20 %, které bude DPAS nucena přenést na své zákazníky;

3 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 – Článek 13 část B písm. d) bod 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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).

5 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

6 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

– plány zubní péče spravované společností DPAS doposud zahrnovaly smlouvu mezi DPAS a zubním lékařem o poskytování služeb souvisejících s platebními plány zubní péče („dental payment plan services“) a smlouvu mezi DPAS a pacientem o poskytování připojištění;

– navrhovaná úprava spočívá v rozdělení první z výše uvedených smluv na dvě smlouvy, a sice na smlouvu mezi DPAS a zubním lékařem, která se bude týkat služeb souvisejících s platebními plány zubní péče („dental payment plan services“), a smlouvu mezi DPAS a pacientem, která se bude týkat „zprostředkování“ platebních plánů zubní péče („dental payment plan“);

– DPAS upřesnila, že výše jejích sazeb zůstává nezměněna, neboť to bude ona, kdo zaplatí DPH splatnou za službu poskytovanou zubnímu lékaři, přičemž ostatní služby zůstávají osvobozeny od DPH;

– DPAS zdůraznila, že tyto změny jsou „ryze administrativní povahy“ a nemají za následek „žádný praktický rozdíl oproti stávajícím ujednáním“.

19. Společnost DPAS zubním lékařům rovněž předala vzorový dopis, který měli zaslat pacientům, již souhlasili s plánem zubní péče. V dopise bylo připomenuto, že ordinace zubního lékaře dosud platila společnosti DPAS administrativní poplatky, které byly strhávány z měsíční platby, kterou přímým inkasem uhradil jednotlivý pacient. V dopise bylo navrženo, že část měsíční částky hrazenou přímým inkasem společnosti DPAS si DPAS napříště bude ponechávat na základě jejího závazku vůči pacientovi spravovat a vést platební plán zubní péče, připojištění a zubní pohotovostní telefonní linku. V uvedeném dopise bylo dále zdůrazněno, že se jedná o „změny ryze administrativní povahy, které se nedotýkají krytí poskytnutého v rámci plánu zubní péče, ani úrovně celkových měsíčních plateb“.

20. Předkládající soud konstatoval, že v souvislosti s novými smluvními ujednáními DPAS poskytuje služby pacientům. Tato ujednání vytvářejí právní vztah mezi společností DPAS a pacientem, podle kterého pacient souhlasí s tím, že část každé měsíční částky splatné podle plánu zubní péče je odměnou za služby, které společnost DPAS pacientovi poskytuje.

21. Předkládající soud však nerozhodl o tom, zda jsou služby, které DPAS poskytuje pacientům, osvobozeny od daně. Zdůraznil, že za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba určit, zda jsou tyto služby operacemi týkajícími se převodů nebo plateb ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH a případně, zda představují vymáhání pohledávek. V tomto ohledu má předkládající soud za to, že rozsudky Bookit [7] a National Exhibition Centre [8] nerozhodly o těchto otázkách dostatečně jasně.

22. Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)], rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je taková služba, jako je služba poskytovaná [v projednávaném případě] osobou povinnou k dani, spočívající v zadání příkazu k odepsání finančních prostředků prostřednictvím přímého inkasa na základě svolení k přímému inkasu z bankovního účtu pacienta a po stržení odměny osoby povinné k dani v jejich převedení osobou povinnou k dani pacientovu zubnímu lékaři a pojistiteli, operací osvobozenou od daně spočívající v provedení převodů nebo platebních služeb ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES? Vyplývá konkrétně z rozsudků [ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) a National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357)] závěr, že osvobození od DPH uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. d) [směrnice o DPH] není použitelné na takovou službu, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani v projednávaném případě, v rámci které osoba povinná k dani sama neodepisuje ani

7 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

8 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357).

nepřipisuje finanční prostředky na žádné účty, kterými disponuje, ale která, pokud dojde k převodu finančních prostředků, je pro takový převod podstatná? Nebo vede rozsudek [ze dne 28. října 2010, AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] k opačnému závěru?

2) Jaké jsou příslušné zásady, které se mají uplatnit pro určení toho, zda taková služba, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani v projednávaném případě, spadá či nespadá pod pojem ‚vymáhání pohledávek' ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) [směrnice o DPH]? Konkrétně (jak Soudní dvůr rozhodl v rozsudku [ze dne 28. října 2010, AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] pokud v souvislosti s totožnou nebo velmi podobnou službou) by taková služba byla vymáháním pohledávek, kdyby byla poskytována osobě, v jejíž prospěch má být platba uhrazena (v projednávané věci a ve věci [uvedené výše] tedy zubním lékařům), je taková služba vymáháním pohledávek i v případě, že je poskytována osobě, která má platbu uhradit (v projednávané věci tedy pacientům)?"

IV. Řízení před Soudním dvorem

23. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 6. ledna 2017.

24. Svá písemná vyjádření předložily vláda Spojeného království a Evropská komise.

25. Jednání konaného dne 24. ledna 2018 se účastnily společnost DPAS, vláda Spojené království a Komise a přednesly na něm svá vyjádření.

V. Analýza

26. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková služba, jako je služba poskytovaná DPAS pacientům v případě, o němž je veden spor v původním řízení, je osvobozena od daně na základě osvobození stanoveného pro „operace týkajícího se plateb nebo převodů".

27. K odpovědi na tyto otázky nejprve určím kritérium formulované Soudním dvorem k určení „operace týkající se plateb nebo převodů" ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Mám za to, že z judikatury vyplývá, že taková služba musí vyvolat změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky. Na základě použití tohoto kritéria nepovažuji za možné kvalifikovat takovou službu, jako je služba dotčená ve věci v původním řízení, jako „operaci týkající se plateb nebo převodů" (oddíl A).

28. S ohledem na otázky, které si klade předkládající soud, a v zájmu transparentnosti bych rád zdůraznil, že tento výklad není podle mého názoru slučitelný s řešením přijatým Soudním dvorem v rozsudku AXA UK [9], pokud jde o kvalifikaci „operace týkající se plateb nebo převodů" (oddíl B).

29. Nakonec upřesním, že okolnost uvedená ve druhé otázce, a sice že v důsledku změny smluvních ujednání mezi uvedenými stranami je služba formálně poskytována osobou povinnou k dani (DPAS) osobě, která má platbu uhradit (pacientovi), a nikoli věřiteli této platby (zubnímu lékaři), není relevantní pro účely uplatnění tohoto osvobození od daně, jelikož hospodářská realita této služby zůstala nezměněna (oddíl C).

9 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

A. Poskytování takové služby, jako je služba dotčená ve věci v původním řízení, není „operací týkající se plateb nebo převodů“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (první otázka)

30. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková služba, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani ve sporu v původním řízení spočívající v zadání příkazu příslušným finančním institucím k tomu, aby peněžní částka byla převedena z bankovního účtu pacienta na účet osoby povinné k dani na základě svolení k přímému inkasu a po stržení odměny náležející osobě povinné k dani následně převedena z účtu osoby povinné k dani na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele pacienta, je „operací týkající se plateb nebo převodů“ osvobozenou od daně podle tohoto ustanovení.

31. Sdílím postoj vlády Spojeného království a Komise, podle něhož je třeba na tuto otázku odpovědět záporně. Jinými slovy, služba poskytovaná DPAS pacientům za okolností sporu v původním řízení není „operací týkající se plateb nebo převodů“ osvobozenou od daně na základě výše uvedeného ustanovení, a to z následujících důvodů.

32. Podle mého názoru Soudní dvůr poprvé vymezil pojem „operace týkající se plateb nebo převodů“ v kontextu režimu DPH v rozsudku SDC [10]. Mám za to, že z této definice vyplývá, že rozhodujícím kritériem pro identifikaci bezhotovostní platby je vyvolání změn právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky [11].

33. Je pravda, že tato definice formálně míří na pojem „převod“, a nikoliv na pojem „operace týkající se převodů“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

34. K tomu Soudní dvůr uvedl, že znění tohoto ustanovení nebrání tomu, aby byl převod rozdělen na samostatné operace, které představují „operace týkající se převodů“ ve smyslu uvedeného ustanovení. I když nelze vyloučit, že se dotčené osvobození od daně může vztahovat na služby, které nejsou inherentně převody, nic to nemění na tom, že se toto osvobození od daně vztahuje pouze na operace, které tvoří samostatný celek, posuzovaný globálně, a jejich účinkem je plnit specifické a zásadní funkce těchto převodů [12].

35. Jinými slovy, komplexní poskytování služeb lze kvalifikovat jako „operace týkající se převodů“ pouze tehdy, když má za následek vyvolání změn právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky.

10 – Rozsudek ze dne 5. června 1997 (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 53): „Převod je operace spočívající v provedení příkazu k převodu určité peněžní částky z jednoho bankovního účtu na jiný. Vyznačuje se zejména tím, že je spojen se změnou právní a finanční situace mezi osobou zadávající příkaz a příjemcem a dále mezi těmito stranami a jejich příslušnými bankami, a případně i mezi bankami. Kromě toho operací, která vede k této změně, je pouze převod prostředků mezi účty, a to nezávisle na jeho důvodu. Vzhledem tedy k tomu, že převod je pouze prostředkem k převedení finančních prostředků, jsou funkční aspekty rozhodující pro určení, zda transakce představuje převod ve smyslu šesté směrnice [která byla nahrazena směrnicí o DPH]“.

11 – Toto kritérium kromě toho odpovídá obvyklé definici pojmu „převod“ a definici uvedené v čl. 4 bodu 24 směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/2366 ze dne 25. listopadu 2015 o platebních službách na vnitřním trhu, kterou se mění směrnice 2002/65/ES, 2009/110/ES a 2013/36/EU a nařízení (EU) č. 1093/2010 a zrušuje směrnice 2007/64/ES (Úř. věst. 2015, L 337, s. 35), podle které se úhradou [převodem] rozumí „platební služba za účelem připsání částky na platební účet příjemce prostřednictvím platební transakce nebo řady platebních transakcí z platebního účtu plátce provedených na základě pokynů plátce poskytovatelem platebních služeb, u něhož má plátce veden platební účet“.

12 – Rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 39); ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 34), a v tomto smyslu ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, body 64 až 66).

36. S významnou výjimkou rozsudku AXA UK [13], jíž se budu zabývat v části B níže, Soudní dvůr za účelem určení existence „operace týkajících se převodu“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vždy uplatňoval kritérium převodu určité peněžní částky [14]. Obecněji Soudní dvůr připomněl, že operace, na které se toto ustanovení vztahuje, se týkají služeb nebo nástrojů, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz [15].

37. Soudní dvůr rovněž uvedl v několika rozsudcích, že úvahy ohledně operací týkajících se převodů se použijí rovněž na operace týkající se plateb. Jinými slovy, s těmito dvěma pojmy je pro účely osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH zacházeno stejně [16]. Mám za to, že tento jednotný přístup nezasluhuje kritiku, jelikož převod je jedním z praktických způsobů, kterými lze platbu provést. Podle mého názoru je tento jednotný přístup diktován i zásadou daňové neutrality, podle níž nesmí být se srovnatelnými poskytováními služeb, která si tedy navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH odlišně [17].

38. Zdůrazňuji, že okolnost, že společnost DPAS není finanční institucí, nestačí k tomu, aby služby, které poskytuje, byly vyloučeny z rozsahu působnosti osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Podle ustálené judikatury platí, že operace, kterých se týká toto osvobození od daně, se definují v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoliv v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby [18]. Soudní dvůr zejména rozhodl, že se uvedené osvobození od daně vztahuje na některé služby související se zaměstnaneckými penzijními fondy, které poskytuje jiný hospodářský subjekt než finanční instituce a které se týkají zejména správy individuálních účtů pracovníků a příspěvků odvedených zaměstnavateli [19].

39. Z výše uvedeného nicméně vyplývá, že se osvobození od daně podle výše uvedeného ustanovení *nevztahuje* na poskytování pouhé materiální, technické nebo administrativní služby, která nevyvolávají změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky [20].

40. Takové služby, jako jsou služby poskytované společností DPAS za okolností ve věci v původním řízení, dle mého názoru jasně spadají do této kategorie „pouhých materiálních, technických a administrativních služeb“, které i nadále podléhají DPH.

13 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 – Rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 53); ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, bod 25); ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 79); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 38), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 33).

15 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 40) a v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. června 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, body 37 a 38).

16 – Viz rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 50); ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, bod 26); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 43), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 38).

17 – Viz rovněž rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 31).

18 – Viz zejména rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 32); ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 64); ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 78); ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 39); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 36), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 31).

19 – Rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, body 77 až 85). Soudní dvůr uvedl, že „operacemi týkajícími se plateb nebo převodů“ jsou operace ztělesňující nároky účastníků vůči penzijním fondům tím, že pohledávka pracovníka vůči jeho zaměstnavateli se transformuje na pohledávku vůči penzijnímu fondu, k němuž náleží (bod 82 téhož rozsudku).

20 – Rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 66); ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, body 26 až 28); ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, body 24 a 28 až 39); ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 79); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, body 40 a 51), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, body 35 a 46).

41. Podle popisu poskytnutého předkládajícím soudem v první položené otázce spočívá poskytování služeb dotčené ve věci v původním řízení v tom, že DPAS na základě svolení k přímému inkasu zadá příkaz finanční instituci k tomu, aby byla určitá peněžní částka odečtena z bankovního účtu pacienta a vyplacena společnosti DPAS, která následně požádá svoji banku, aby po stržení odměny, jež DPAS náleží, převedla tuto peněžní částku zubnímu lékaři a pojistiteli pacienta.

42. Dodávám, že s ohledem na požadavek striktního výkladu osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, okolnost, že poskytování služeb společností DPAS musí být nezbytné pro dosažení převodu nebo platby, jelikož materializuje vůli pacienta provést převod peněžní částky ze svého účtu, nepostačuje k tomu, aby bylo možné tyto služby postavit na roveň „operace týkající se plateb nebo převodů“ osvobozené od daně podle tohoto ustanovení [21].

43. Taková služba sama o sobě nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky ve smyslu výše uvedené judikatury.

44. V rámci této služby totiž společnost DPAS sama neprovádí převod peněžních částek dohodnutých v rámci plánů zubní péče dotčených ve věci v původním řízení [22], ale k jeho provedení zadává příkaz dotyčné finanční instituci. K činnosti společnosti DPAS dochází před operacemi převodu prováděnými těmito institucemi a právě na posledně uvedené se pak vztahuje osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

45. Stejně tak pacient, který podal příkaz k úhradě ve prospěch svého zubního lékaře, neprovádí převod dohodnuté peněžní částky sám, ale k jeho provedení zadává příkaz svojí bance. Okolnost, že DPAS byla zmocněna k tomu, aby požádala o převod určité peněžní částky jménem a na účet pacienta vedený u jeho banky, nemůže mít za následek přeměnu této předběžné fáze na „operaci týkající se plateb a převodů“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení.

46. Jinými slovy, společnost DPAS poskytuje v návaznosti na úpravu smluvních ujednání, ke které došlo z podnětu DPAS, administrativní služby, které jsou formálně určeny pacientům, avšak finanční transakce, na které se vztahuje osvobození upravené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, provádějí dotčené finanční instituce. Administrativní povaha služeb poskytovaných DPAS byla podle mého názoru potvrzena obsahem dopisu určeného pacientům v návaznosti na smluvní úpravu platebních plánů zubní péče [23].

47. Tento výklad je dle mého názoru zřejmý i z rozsudků Bookit [24] a National Exhibition Centre [25], které byly vyneseny až po rozsudku AXA UK [26] a týkaly se poskytování služeb, jež byly spojeny s operacemi převodu mnohem těsněji, než jak jsou s nimi spojeny služby dotčené v posledně uvedeném rozsudku a ve sporu, o něž je vedeno původní řízení.

21 – Rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, bod 65); ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, bod 32); ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, bod 31); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 45), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 40).

22 – Okolnosti sporu v původním řízení je proto třeba odlišit od okolností, za nichž byl vydán rozsudek ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139). Viz poznámka pod čarou 19 tohoto stanoviska.

23 – Z tohoto dopisu, který cituje předkládající soud a z kterého níže uvádím výňatky, totiž vyplývá, že DPAS poskytuje administrativní služby: „Vaše měsíční přímé inkaso je placeno prostřednictvím společnosti [DPAS], která *sestavila, dodává a spravuje* váš plán zubní péče jakožto *správce* přímého inkasa. Ačkoliv společnost DPAS měla v minulosti přirozeně vztah s Vámi, my jakožto zubní ordinace jsme hradili společnosti DPAS z platby přímého inkasa, kterou jste prováděli, *administrativní poplatek* […] Od nynějška je navrhováno […], aby část celkové měsíční částky přímého inkasa, kterou máte hradit společnosti DPAS, si společnost DPAS ponechala s ohledem na povinnost, kterou vůči Vám nese, a to řídit a spravovat Vaše plány hrazení zubní péče, vaše připojištění a zubní pohotovostní telefonní linku“ (zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska). Viz rovněž body17 až 19 tohoto stanoviska.

24 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357).

26 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

48. Služba zpracování platby kartou, o niž se jednalo v uvedených rozsudcích, totiž zahrnovala předání souboru pro vypořádání na konci dne poskytovatelem této služby jeho zúčtovací bance vzhledem k tomu, že toto předání aktivovalo proces platby nebo převodu předmětných částek ze strany vydávajících bank ve prospěch zúčtovací banky a v poslední řadě na účet tohoto poskytovatele a za skutečně provedené se považovaly pouze platby nebo převody, ohledně kterých byly potřebné informace uvedeny ve zmíněném souboru [27].

49. Soudní dvůr rozhodl, že taková služba nemůže být kvalifikována jako „operace týkající se plateb nebo převodů" osvobozená od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, neboť jako taková nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky [28].

50. Soudní dvůr správně uvedl, že tato služba spočívala v podstatě ve výměně informací mezi obchodníkem a jeho zúčtovací bankou za účelem obdržení platby za zboží nebo službu nabízené k prodeji, a tudíž nepředstavovala finanční operaci pro řešení výše uvedeného osvobození od daně [29].

51. Neshledávám žádný důvod, proč nerozšířit tyto úvahy na takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení. Taková služba, stejně jako služby, které byly předmětem obou výše uvedených rozsudků, je totiž pouze etapou předcházející bezhotovostnímu převodu nebo platbě, na něž se toto osvobození od daně vztahuje, a proto musí zůstat zatížena DPH.

52. Tento závěr je mimoto v souladu s cíli sledovanými čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Podle ustálené judikatury platí, že operace osvobozené od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) této směrnice představují svojí povahou finanční operace, ačkoli nemusí být nutně provedeny bankou nebo finanční institucí [30].

53. Jak jsem vysvětlil výše, v tomto případě jsou takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení, administrativní povahy. Jak správně zdůraznila vláda Spojeného království, velký počet hospodářských subjektů v současnosti přijímá platby přímým inkasem nebo kreditní kartou. Správa administrativních aspektů těchto způsobů placení nemůže být podle mého mínění považována za finanční operace osvobozené od daně podle výše uvedených ustanovení.

54. A dále, stále v souladu s ustálenou judikaturou, mají výše uvedená osvobození od daně za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením základu daně, jakož i částky odpočitatelné DPH [31]. Jak v tomto ohledu vysvětlil předkládající soud, odměnu, kterou společnost DPAS za své služby dostává, tvoří rozdíl mezi částkami vybranými od pacientů a částkami převedenými společností DPAS zubním lékařům a pojistitelům. Určení základu daně tudíž nepředstavuje žádný zvláštní problém, z čehož plyne, že není odůvodněné, aby tato operace byla osvobozena od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

27 – Rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 44), a National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 39).

28 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, body 45 až 51), a National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, body 40 až 46).

29 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, body 53 až 56), a National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, body 48 až 51).

30 – Rozsudky ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 22); ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, bod 46); ze dne 12. června 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 29); ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, bod 78); ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 37); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 36), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 31).

31 – Rozsudky ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24); ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, bod 21); ze dne 12. června 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 30); ze dne 22. října 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, bod 36); ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 55), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357, bod 50).

55. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku následovně: Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že taková služba, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani ve sporu v původním řízení spočívající v zadávání příkazu příslušným finančním institucím k tomu, aby byla peněžní částka převedena z bankovního účtu pacienta na účet osoby povinné k dani na základě svolení k přímému inkasu a po stržení odměny náležející osobě povinné k dani následně převedena z účtu osoby povinné k dani na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele pacienta, není „operací týkající se plateb nebo převodů" osvobozenou od daně podle tohoto ustanovení, neboť jako taková nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky.

B. Ke kvalifikaci slovního spojení „operace týkající se plateb nebo převodů" použitého v rozsudku ze dne 28. října 2010, AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646)

56. Za účelem poskytnutí vyčerpávající odpovědi na otázky předkládajícího soudu musím ještě poukázat na řešení přijaté Soudním dvorem v rozsudku AXA UK [32], pokud jde o kvalifikaci slovního spojení „operace týkající se plateb nebo převodů". Pozorný čtenář již z výše uvedeného vyvodí, že toto řešení je podle mého názoru jen stěží slučitelné jak s dřívější judikaturou, tak s judikaturou vynesenou po tomto rozsudku.

57. V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí i z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem na žádost Soudního dvora vyplývá, že služba poskytovaná DPAS dotčená ve sporu v původním řízení je se službou poskytovanou společností Denplan „totožná nebo [jí] velmi podobná", jak je popsáno v bodech 7 až 11 tohoto rozsudku [33]. Nevidím žádný důvod pro zpochybnění tohoto skutkového zjištění, které spadá do pravomoci vnitrostátního soudu. Zdůrazňuji, že společnost DPAS tuto totožnost nebo vysokou podobnost přinejmenším implicitně připustila, neboť upravila smluvní ujednání provádějící její smlouvy s cílem vyhnout se důsledkům tohoto rozsudku [34].

58. V oddílu A výše jsem uvedl, že takové služby, jako jsou služby poskytované DPAS ve sporu v původním řízení, nejsou „operacemi týkajícími se plateb nebo převodů", neboť DPAS jako taková nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky.

59. Naproti tomu v bodě 28 rozsudku AXA UK [35] Soudní dvůr rozhodl, že poskytování takové služby, jako je služba poskytovaná společností Denplan, „v zásadě" představuje operaci týkající se plateb osvobozenou od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Soudní dvůr však následně rozhodl, že taková služba musí být kvalifikována jako vymáhání pohledávek, a tedy musí podléhat DPH.

60. Soudní dvůr tedy nezkoumal, zda služba poskytovaná společností Denplan splňovala kritérium formulované v předchozí judikatuře pro účely určení „operace týkající se plateb nebo převodů", a sice zda byly vyvolány změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky. Podle mého názoru přitom není pochyb o tom, že taková služba, jako je služba poskytovaná DPAS ve sporu v původním řízení, nesplňuje toto kritérium.

61. Otázkou, kterou vyvolává rozsudek AXA UK [36] je, zda Soudní dvůr zamýšlel rozšířit pojem „operace týkající se plateb nebo převodů" tak, aby zahrnoval i jiné operace, které jako takové nevedou k převodu určité peněžní částky.

32 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

33 – Viz bod 12 tohoto stanoviska.

34 – Viz body 16 až 19 tohoto stanoviska.

35 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

62. Nedomnívám se, že to byl záměr Soudního dvora, a to z následujících důvodů. Nejprve Soudní dvůr nevyjádřil ve výše uvedeném rozsudku svůj záměr provést takový obrat v judikatuře, ale omezil se pouze na stručné konstatování, že dotčená služba je „v zásadě" operace týkající se plateb osvobozených od daně, ledaže jde o vymáhání pohledávek [37].

63. Dále Soudní dvůr neformuloval nové kritérium, které by umožnilo vymezit pojem „operace týkající se plateb nebo převodů".

64. Konečně Soudní dvůr potvrdil svoji klasickou judikaturu založenou na kritériu převodu určité peněžní částky v rozsudcích Bookit [38] a National Exhibition Centre [39], které byly vydány po rozsudku AXA UK [40]. Jak jsem již uvedl v části A výše [41], relevance těchto dvou rozsudků je o to větší, že se podle mého názoru týkají služeb, které souvisejí s operacemi převodu mnohem těsněji, než s nimi souvisejí služby dotčené v posledně uvedeném rozsudku a ve sporu v původním řízení.

65. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr v této věci nepoužil řešení přijaté v rozsudku AXA UK [42], a tudíž aby rozhodl, že takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení, nejsou „operací týkající se plateb nebo převodů" ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

C. K irelevantnosti formální totožnosti příjemce služby pro účely použití čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (druhá otázka)

66. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda poskytování služeb dotčené ve sporu v původním řízení je „vymáháním pohledávek" ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

67. Mám za to, že s ohledem na odpověď, kterou navrhuji na první položenou otázku, není třeba na tuto otázku odpovídat. Tato odpověď je totiž nutná pouze v případě, že dotčená služba v zásadě spadá do působnosti osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH jako „operace týkající se plateb nebo převodů". V takovém případě pak vyvstává otázka, zda tato služba spadá pod výjimku stanovenou pro vymáhání pohledávek.

68. Vzhledem k tomu, že navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl v tom smyslu, že služba dotčená ve sporu v původním řízení není „operací týkající se plateb nebo převodů", není třeba dále zkoumat dosah výjimky z uvedeného osvobození od daně. S ohledem na odpověď, kterou navrhuji na první otázku a která předpokládá, že tato služba podléhá DPH, již není z praktického hlediska nutné se ptát, zda podlé DPH jakožto služba spočívající ve vymáhání pohledávek.

69. Pro účely použití výše uvedeného osvobození od daně bych chtěl nicméně ještě poukázat na relevanci okolnosti, která je připomenuta v druhé položené otázce, tedy že služba dotčená ve sporu v původním řízení je v důsledku změny smluvních ujednání mezi uvedenými stranami formálně poskytována osobou povinnou k dani (DPAS) osobě, která má platbu uhradit (pacientovi), a nikoli věřiteli této platby (zubnímu lékaři).

37 – Rozsudek ze dne 28. října 2010, AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646, bod 28).

38 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 – Rozsudek ze dne 26. května 2016 (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357).

40 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 – Viz body 47 až 51 tohoto stanoviska.

42 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

70. V tomto ohledu připomínám, že zohlednění hospodářské reality je podle ustálené judikatury základním kritériem pro použití společného systému DPH [43]. Soudní dvůr v tomto ohledu výslovně připustil možnost, že smluvní ujednání neodrážejí hospodářskou realitu plnění, která je základem pro používání režimu DPH [44].

71. Z popisu skutkových okolností předloženého předkládajícím soudem vyplývá, že DPAS provedla úpravu smluvních ujednání, kterými provádí platební plány zubní péče tak, aby byl jako příjemce těchto služeb určen i pacient, a nikoliv pouze zubní lékař. Přiznaným cílem této úpravy bylo zabránit tomu, aby část služeb, které byly poskytovány pacientům, byla v návaznosti na rozsudek AXA UK [45] kvalifikována jako „vymáhání pohledávek“ a aby tedy tato část zůstala osvobozena od DPH [46].

72. V rámci této úpravy společnost DPAS ujistila jak zubní lékaře, tak pacienty, že hospodářská realita poskytování jejích služeb zůstává beze změn, vzhledem k tomu, že změny jsou „ryze administrativní povahy“ a nemají za následek „žádný praktický rozdíl oproti stávajícím ujednáním“ [47].

73. Za těchto okolností je tato úprava smluvních ujednání, jejímž cílem bylo určit jako příjemce služeb také pacienta, a nikoliv pouze zubního lékaře, irelevantní pro účely použití čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Tento závěr vyplývá z povinnosti opírat použití režimu DPH o hospodářskou realitu dotčených služeb ve smyslu výše uvedené judikatury.

74. Tento přístup podle mého názoru vyplývá rovněž z článku 131 směrnice o DPH, podle kterého se osvobození od daně upravená zejména v čl. 135 odst. 1 písm. d) této směrnice uplatní „za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“. V tomto ohledu upřesňuji, že podle mého názoru není nutné použít doktrínu zneužití práva, přesto že je dobře ustálena v oblasti DPH [48], jelikož povinnost opřít se o hospodářskou realitu dotčených operací umožňuje vyřešit problém nastolený v druhé položené otázce.

75. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na tuto otázku následovně. Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že v důsledku změny smluvních ujednání mezi uvedenými stranami je služba dotčená ve sporu v původním řízení formálně poskytována osobou povinnou k dani osobě, která má platbu uhradit (pacientovi), a nikoli věřiteli této platby (zubnímu lékaři), není relevantní pro účely uplatnění osvobození od daně podle tohoto ustanovení, jelikož hospodářská realita tohoto plnění zůstala nezměněna.

76. Dodávám, že tato odpověď je relevantní, i kdyby se Soudní dvůr rozhodl v projednávané věci použít řešení přijaté v rozsudku AXA UK [49] na rozdíl od toho, co jsem navrhl v oddílech A a B výše. Jestliže Soudní dvůr shledá, že takové služby, jako jsou služby dotčené ve sporu v původním řízení, musí být kvalifikovány jako „vymáhání pohledávek“ (podléhající DPH), je podle mého názoru pro účely této kvalifikace nerozhodné, zda smluvní ujednání dotčené ve věci v původním řízení určují jako

43 – Rozsudky ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 23); ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43); ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39), a ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42).

44 – Viz zejména rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 44).

45 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 – Viz body 16 až 19 tohoto stanoviska.

47 – Viz body 18 a 19 tohoto stanoviska.

48 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a 75); ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, body 35 a 36), a ze dne 22. listopadu 2017, Cussens a další (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 – Rozsudek ze dne 28. října 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

formálního příjemce této služby zubního lékaře nebo pacienta. Povinnost opírat se pro účely uplatnění DPH o hospodářskou realitu operací v tomto případě totiž rovněž brání tomu, aby pouhý soubor smluvních formulací mohl změnit kvalifikaci služby, zatímco její hospodářská realita zůstala nezměněna [50].

VI. Závěry

77. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království] odpověděl následovně:

„1) Článek 135 odst. 1 písm. 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 taková služba, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani ve sporu v původním řízení spočívající v zadání příkazu příslušným finančním institucím k tomu, aby určitá peněžní částka byla převedena z bankovního účtu pacienta na účet osoby povinné k dani na základě svolení k přímému inkasu a po stržení odměny náležející osobě povinné k dani následně převedena z účtu osoby povinné k dani na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele pacienta, není ‚operací týkající se plateb nebo převodů' osvobozenou od daně podle tohoto ustanovení, neboť jako taková nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky.

2) Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že v důsledku změny smluvních ujednání mezi uvedenými stranami je služba dotčená ve sporu v původním řízení formálně poskytována osobou povinnou k dani osobě, která má platbu uhradit (pacientovi), a nikoli věřiteli této platby (zubnímu lékaři), není relevantní pro účely uplatnění osvobození od daně podle tohoto ustanovení, jelikož hospodářská realita tohoto plnění zůstala nezměněna."

50 – Viz bod 72 tohoto stanoviska.