ĢENERĀLADVOKĀTA HENRIKA SAUGMANDSGORA ĒES
[*HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE*] SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 21. martā [1]

Lieta C-5/17

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

(*Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no nodokļa – 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Darījumi, kas skar maksājumus un pārskaitījumus – Neesamība – Zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu izstrāde un īstenošana, izmantojot tiešā debeta maksājumu – Pakalpojuma, kas izraisa naudas summas pārskaitīšanu, neesamība – Parādu piedziņa – Ekonomiskās realitātes princips – Pakalpojuma formālā saņēmēja identitātes nozīmes neesamība

I. Ievads

1. Ar 2016. gada 28. novembra lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 6. janvārī, *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) ir iesniegusi Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, kā interpretēt Direktīvas 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2] 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

2. Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *DPAS Limited* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – "Ieņēmumu dienests") par šī pēdējā minētā atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pakalpojumu sniegšanu, ko veikusi *DPAS*.

3. *DPAS* piedāvā zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus, kas zobārstniecības prakses vārdā tiek nodrošināti zobārstiem, un sniedz šo plānu pārvaldības pakalpojumus pacientiem, kuri tiem ir pieteikušies. Jautājums, kas izvirzīts valsts tiesvedībā, būtībā ir par to, vai pakalpojumi, kurus *DPAS* sniedz šiem pacientiem, ir "darījumi, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

4. Es ierosināšu Tiesai uz šo jautājumu atbildēt noraidoši, jo ar pakalpojumu sniegšanu, kāda aplūkota pamatlietā, kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kas ir raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai. Praktiski šī atbilde nozīmē, ka šādai pakalpojumu sniegšanai ir jāpiemēro PVN.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. PVN direktīvas IX sadaļas 3. nodaļas 135. panta 1. punktā ir paredzēts:

"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;

[..]."

B. Apvienotās Karalistes tiesības

6. *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 31. pantā ir paredzēts, ka pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa, ja tā ietilpst kategorijā, kas ir precizēta tā 9. pielikumā.

7. Šajā 9. pielikumā konkrēti ir noteikts:

"5. GRUPA – FINANSES

[No PVN atbrīvo:]

1. naudas izmaksu, pārskaitīšanu vai saņemšanu vai visa veida darbības ar naudu, visa veida naudas nodrošinājumus vai visa veida naudas izmaksas rīkojumus.

[..]

5. starpniecības pakalpojumu sniegšanu visa veida darījumiem, kas ietilpst [1. punktā] (neatkarīgi no tā, vai kāds no šiem darījumiem tiek noslēgts) un ko veic persona, kura darbojas kā pilnvarots starpnieks."

8. Paskaidrojošajā piezīmē (1A) par 5. grupu ir noteikts:

"1. punkts neietver tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri tiek sniegti, lai sagatavotu tāda darījuma izpildi, uz ko attiecas šis punkts."

III. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9. *DPAS*, kas ir "*Dental Plan Administration Services*" [Zobārstniecības plānu administrēšanas pakalpojumi] saīsinājums, izstrādā un īsteno zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus Apvienotajā Karalistē.

10. *DPAS* piedāvā zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus, kuri zobārstniecības prakses vārdā tiek nodrošināti zobārstiem, un sniedz šo plānu pārvaldības pakalpojumus zobārstu pacientiem. Šajā lietā "zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāns" attiecas uz tādu vienošanos starp zobārstu un viņa vai viņas pacientu(-i), saskaņā ar kuru zobārsts apņemas sniegt noteikta līmeņa zobārstniecības pakalpojumus un savukārt pacients apņemas par tiem veikt iepriekš noteiktu ikmēneša maksājumu. Šajā plānā ir iekļauti arī citi pakalpojumi, proti, apdrošināšanas un maksājumu pārvaldības pakalpojumi, kurus sniedz *DPAS*.

11. *DPAS* pārziņā ir zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu administrēšanas, finansēšanas un apdrošināšanas aspekti. Konkrētāk, *DPAS* konsultē zobārstus un viņu prakšu personālu attiecībā uz plāna izstrādāšanu un sagatavo tādus mārketinga materiālus kā brošūras, bukleti un plakāti, reģistrācijas veidlapas, vēstuļu papīrs/veidlapas un plāna dalībnieku kartes.

12. Šie zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāni ļauj pacientiem sadalīt zobārstniecības pakalpojumu izmaksas vienmērīgi visa gada garumā. Šajā nolūkā pacienti veic ikmēneša maksājumus *DPAS*, izmantojot "tiešā debeta" pilnvarojumu. Pēc iesniedzējtiesas domām, tiešā debeta maksājuma īstenošanas veids būtībā ir tāds pats kā veids, kas ir aprakstīts sprieduma *Axa UK*[3] 7.–11. punktā. Tiesas iztaujāta par šo jautājumu, šī tiesa apstiprināja, ka *DPAS* sniegtie pakalpojumi ir "identiski vai ļoti līdzīgi" pakalpojumiem, kuri aprakstīti šajā pēdējā minētajā spriedumā.

13. Līdz 2012. gada 1. janvārim zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus *DPAS* strukturēja kā pakalpojumus, kas tiek sniegti zobārstiem, un līgumiskās vienošanās, ar kurām tika īstenoti šie plāni, bija noslēgtas starp *DPAS* un zobārstiem. Katru mēnesi *DPAS* no katra zobārsta iekasēja fiksētu maksu, kas lielākajā daļā gadījumu bija 366,66 GBP (aptuveni 415 EUR), kā arī maksu "par pacientu" – no 0,94 GBP līdz 2,90 GBP (aptuveni no 1,06 EUR līdz 3,28 EUR). *DPAS* saņēma šīs maksas, atskaitot tās no summām, kuras iekasētas no pacientiem, izmantojot tiešā debeta maksājumu.

14. Praktiski *DPAS*, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, pieprasīja pacienta bankai pārskaitīt summu, par kuru panākta vienošanās, no pacienta bankas konta uz savu bankas kontu. Pēc tam *DPAS* lūdza savu banku pārskaitīt uz zobārsta bankas kontu kopējo summu, kas maksājama zobārstam, ņemot vērā tikai tos pacientus, kuri bija samaksājuši ikmēneša iemaksu, izmantojot tiešā debeta maksājumu, un tās summas atskaitījumu, par kuru *DPAS* bija izrakstījusi rēķinu par saviem pakalpojumiem.

15. Ieņēmumu dienests uzskatīja, ka *DPAS* veic darījumus, kuri skar maksājumus vai pārskaitījumus un kuri ir atbrīvoti no PVN, piemērojot PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu jeb tiesību normu, kas ir līdzvērtīga Sestās direktīvas normai[4].

16. 2010. gada 28. oktobrī Tiesa pasludināja spriedumu *Axa UK*[5] attiecībā uz to pakalpojumu aplikšanu ar PVN, kurus piedāvāja *Denplan Ltd*, kas ir *DPAS* konkurents, kurš arī piedāvā zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus zobārstu labā. Šajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka tādi pakalpojumi kā *Denplan* sniegtie "principā" ir darījumi, kas skar maksājumus, tomēr tie ir jākvalificē par parādu piedziņas pakalpojumiem, un šajā ziņā attiecībā uz tiem nevar piemērot iepriekš minēto atbrīvojumu no nodokļa.

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

3 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

5 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

18. 2011. gada 8. septembra vēstulē, kas adresēta tās klientiem zobārstiem, *DPAS* šo pārstrukturēšanu būtībā ir izskaidrojusi šādi:

– sprieduma *Axa UK*[6] praktiskā iedarbība bija aplikt ar PVN pakalpojumus, kurus *DPAS* sniedz zobārstiem, lai gan agrāk Ieņēmumu dienests tos uzskatīja par atbrīvotiem no nodokļa, kas esot izraisījis papildu izmaksas 20 % robežās, kuras *DPAS* esot bijis jāiekasē no saviem klientiem;

– līdz šim *DPAS* pārvaldītie zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāni ietvēra, pirmkārt, līgumu starp *DPAS* un zobārstu par pakalpojumu sniegšanu saistībā ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem ("*dental payment plan services*") un, otrkārt, līgumu starp *DPAS* un pacientu par papildu apdrošināšanas segumu;

– ierosinātā pārstrukturēšana nozīmēja pirmā no abiem iepriekš minētajiem līgumiem sadalīšanu divos līgumos, proti, līgumā starp *DPAS* un zobārstu par pakalpojumiem, kuri ir saistīti ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem ("*dental payment plan services*"), un līgumā starp *DPAS* un pacientu attiecībā uz "pasākumiem", kuri ir saistīti ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem ("*dental payment plan facilities*");

– *DPAS* precizēja, ka tās maksu apmērs palikšot nemainīgs, jo tā uzņemšoties tā PVN samaksu, kas jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu zobārstam, ņemot vērā, ka pārējie pakalpojumi joprojām būšot atbrīvoti no PVN;

– *DPAS* uzsvēra, ka šīs izmaiņas esot "vienīgi administratīvas" un tās neietverot "nekādu praktisku atšķirību salīdzinājumā ar pašreizējo vienošanos".

19. *DPAS* arī nosūtīja zobārstiem vēstules projektu, kas jāadresē pacientiem, kuri ir pievienojušies zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānam. Šajā vēstulē bija atgādināts, ka līdz šim zobārstniecības prakse ir maksājusi *DPAS* administrēšanas maksu, kas tika atskaitīta no ikmēneša maksājuma, izmantojot tiešā debeta maksājumu, kuru veic katrs pacients. Tajā bija piedāvāts, ka daļu no ikmēneša summas, kas tiek maksāta *DPAS*, izmantojot tiešā debeta maksājumu, turpmāk *DPAS* paturēs kā komisijas maksu par saistībām pret pacientu pārvaldīt un administrēt zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, papildu apdrošināšanas polisi un tālruņa līniju neatliekamas palīdzības gadījumā. Minētajā vēstulē vēl bija uzsvērts, ka runa ir par "grozījumiem, kuriem ir vienīgi administratīvs raksturs un kuri [neietekmēs] segumu, kas tiek nodrošināts saskaņā ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, un neietekmēs kopējos ikmēneša maksājumus".

20. Iesniedzējtiesa konstatēja, ka *DPAS* nodrošina pacientiem pakalpojumu sniegšanu jauno līgumisko vienošanos kontekstā. Šīs vienošanās rada juridiskas attiecības starp *DPAS* un pacientu, saskaņā ar kurām pacients piekrīt, ka daļa no katras ikmēneša iemaksas, kas maksājama atbilstoši zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānam, ir atlīdzība par *DPAS* sniegtajiem pakalpojumiem pacientam.

21. Tomēr šī tiesa nav izdarījusi secinājumu par to, vai pakalpojumi, kurus *DPAS* sniedz pacientiem, ir atbrīvoti no nodokļa. Tā uzsver, ka, lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jānosaka, vai šie pakalpojumi ir darījumi, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē, kā arī – vai attiecīgā gadījumā tie ir parādu piedziņa. Šajā ziņā tā uzskata, ka spriedumos *Bookit*[7] un *National Exhibition Centre*[8] šie jautājumi nav atrisināti pietiekami skaidri.

6 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

7 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-607/14, EU:C:2016:355).

8 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357).

22. Šajos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai tāds pakalpojums, kāds [pamatlietā] ir nodokļu maksātāja sniegtais pakalpojums, kura ietvaros atbilstoši tiešā debeta pilnvarojumam tiek dots rīkojums no pacienta bankas konta, izmantojot tiešā debeta maksājumu, noņemt naudas summu, ko nodokļa maksātājs pēc savas atlīdzības ieturēšanas nodod pacienta zobārstam un apdrošinātājam, ir pārskaitījumu vai maksājumu pakalpojums, kas ir atbrīvots no nodokļa PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē? Konkrēti, vai no [2016. gada 26. maija spriedumiem *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355) un *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357)] izriet secinājums, ka [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN nav piemērojams tādam pakalpojumam, kāds šajā lietā ir nodokļu maksātāja sniegtais pakalpojums, kas neietver to, ka pats nodokļu maksātājs debitē vai kreditē savā pārziņā esošus kontus, taču kas notikuša līdzekļu pārskaitījuma gadījumā ir būtisks šim pārskaitījumam? Vai arī no [2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646)] izriet pretējs secinājums?

2) Kādi atbilstošie principi ir jāpiemēro, nosakot to, vai tāds pakalpojums, kāds šajā lietā ir nodokļu maksātāja sniegtais pakalpojums, ietilpst vai neietilpst [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētā jēdziena "parādu piedziņa" tvērumā? Konkrēti, ja šāds pakalpojums (kā ir lēmusi Tiesa [2010. gada 28. oktobra spriedumā *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646)] attiecībā uz tādu pašu vai ļoti līdzīgu pakalpojumu) būtu uzskatāms par parādu piedziņu, kad tas tiek sniegts personai, kurai ir jāsaņem maksājums (proti, zobārstiem šajā lietā un [iepriekš minētajā] lietā), vai šis pakalpojums ir uzskatāms par parādu piedziņu arī gadījumā, ja šāds pakalpojums tiek sniegts personai, no kuras ir jāsaņem maksājums (proti, pacientiem šajā lietā)?"

IV. Tiesvedība Tiesā

23. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2017. gada 6. janvārī.

24. Rakstveida apsvērumus iesniedza Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Komisija.

25. 2018. gada 24. janvārī rīkotajā tiesas sēdē mutvārdu apsvērumu izteikšanai piedalījās *DPAS*, Apvienotās Karalistes valdība un Komisija.

V. Vērtējums

26. Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādai pakalpojumu sniegšanai, ko *DPAS* nodrošinājusi pacientiem pamatlietā, ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa, kas direktīvā ir noteikts attiecībā uz "darījumiem, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus".

27. Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, vispirms es norādīšu kritēriju, kuru ir noteikusi Tiesa, lai identificētu "darījumu, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē. Manuprāt, no judikatūras izriet, ka ar šādu darījumu ir jāīsteno juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai. Man nešķiet, ka, piemērojot šo kritēriju, tādu pakalpojumu sniegšanu kā pamatlietā aplūkotā ir iespējams kvalificēt par "darījumu, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" (A sadaļa).

28. Ņemot vērā iesniedzējtiesas uzdotos jautājumus, pārskatāmības labad uzsvēršu, ka šī interpretācija man nešķiet savienojama ar risinājumu, kuru Tiesa ir pieņēmusi spriedumā *Axa UK*[9], attiecībā uz "darījuma, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" kvalifikāciju (B sadaļa).

29. Visbeidzot es precizēšu, ka otrajā jautājumā minētajam apstāklim, ka nodokļa maksātājs (*DPAS*) formāli sniedz pakalpojumu maksājuma parādniekam (pacients), nevis šī maksājuma kreditoram (zobārsts) pēc līgumisko vienošanos grozīšanas starp šīm pusēm, nav nozīmes, lai piemērotu šo atbrīvojumu no nodokļa, jo šī pakalpojuma ekonomiskā realitāte ir palikusi neskarta (C sadaļa).

A. Tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē (pirmais jautājums)

30. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kādu veic nodokļa maksātājs pamatlietā, attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasot, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai pēc tam šī summa pēc atlīdzības, kas maksājama nodokļa maksātājam, atskaitīšanas tiktu pārskaitīta no nodokļa maksātāja bankas konta uz attiecīgajiem pacienta zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem, ir "darījums, kas skar maksājumus un pārskaitījumus", kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu.

31. Es piekrītu Apvienotās Karalistes valdības un Komisijas nostājai, ka atbildei uz šo jautājumu ir jābūt noraidošai. Citiem vārdiem sakot, pakalpojums, ko tādos apstākļos kā pamatlietā *DPAS* sniedz pacientiem, nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar iepriekš minēto tiesību normu, turpmāk minēto iemeslu dēļ.

32. Manuprāt, tieši spriedumā *SDC*[10] Tiesa pirmo reizi ir definējusi jēdzienu "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" PVN sistēmas kontekstā. Pēc manām domām, no šīs definīcijas izriet, ka izšķirošais kritērijs, kas ļauj identificēt pārskaitījuma darījumu, ir tādu juridisku un finansiālu izmaiņu īstenošana, kādas raksturīgas *naudas summas pārskaitīšanai*[11].

33. Ir taisnība, ka šī definīcija formāli attiecas uz jēdzienu "pārskaitījums", nevis uz jēdzienu "darījums, kas skar pārskaitījumus" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

9 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

10 Spriedums, 1997. gada 5. jūnijs (C-2/95, EU:C:1997:278, 53. punkts): "Pārskaitījums ir darījums, kurā tiek izpildīts rīkojums pārskaitīt naudas summu no viena bankas konta uz kādu citu. Tam tostarp ir raksturīgi, ka tā rezultātā mainās pastāvošā juridiskā un finansiālā situācija, pirmkārt, rīkojuma devēja un saņēmēja starpā un, otrkārt, viņu attiecībās ar to bankām, kā arī attiecīgā gadījumā starp bankām. Turklāt darījums, ar kuru tiek veiktas šīs izmaiņas, ir tikai līdzekļu pārskaitīšana starp kontiem neatkarīgi no tā pamata. Tādējādi, tā kā pārskaitījums ir tikai veids, kādā tiek nodoti naudas līdzekļi, tad funkcionālie aspekti ir izšķiroši, lai noteiktu, vai darījums ir uzskatāms par pārskaitījumu Sestās direktīvas[, kas aizstāta ar PVN direktīvu] izpratnē."

11 Šis kritērijs turklāt atbilst "pārskaitījuma" jēdziena parastajai definīcijai, kā arī definīcijai, kas noteikta 4. panta 24) punktā Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā (ES) 2015/2366 (2015. gada 25. novembris) par maksājumu pakalpojumiem iekšējā tirgū, ar ko groza Direktīvas 2002/65/EK, 2009/110/EK un 2013/36/ES un Regulu (ES) Nr. 1093/2010 un atceļ Direktīvu 2007/64/EK (OV 2015, L 337, 35. lpp.), ka kredīta pārvedums [pārskaitījums] ir "maksājumu pakalpojums maksājuma saņēmēja maksājumu konta kreditēšanai ar tādu maksājumu darījumu vai virkni maksājumu darījumu no maksātāja maksājumu konta, kuru, pamatojoties uz maksātāja sniegtu rīkojumu, veic tas maksājumu pakalpojumu sniedzējs, kurš ir maksātāja maksājumu konta turētājs".

34. Šajā pēdējā minētajā aspektā Tiesa ir precizējusi, ka šīs tiesību normas formulējums neizslēdz, ka pārskaitīšanas darījums sastāv no dažādiem atsevišķiem pakalpojumiem, kuri tādējādi ir "darījumi, kas skar pārskaitījumus" minētās tiesību normas izpratnē. Kaut arī nav izslēgts, ka attiecīgais atbrīvojums var attiekties uz pakalpojumiem, kuri nav raksturīgi pārskaitījumiem, tomēr šis atbrīvojums var attiekties vienīgi uz tādiem darījumiem, kas, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu un kas pilda funkcijas, kuras raksturīgas un būtiskas šādiem pārskaitījumiem [12].

35. Citiem vārdiem sakot, kompleksu pakalpojumu sniegšanu var kvalificēt par "darījumiem, kas skar pārskaitījumus" tikai tad, ja tās rezultātā tiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai.

36. Izņemot spriedumu *Axa UK* [13], kuram es pievērsīšos turpmāk B sadaļā, Tiesa vienmēr ir piemērojusi kritēriju par naudas summas pārskaitīšanu, lai noteiktu "darījumu, kas skar pārskaitījumus" esamību PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē [14]. Vispārīgāk, Tiesa ir uzsvērusi, ka šajā tiesību normā paredzētie darījumi attiecas uz pakalpojumiem vai instrumentiem, kuru darbības veids ir saistīts ar naudas pārskaitījumiem [15].

37. Tāpat Tiesa vairākos spriedumos ir precizējusi, ka apsvērumi attiecībā uz darījumiem, kas skar pārskaitījumus, ir piemērojami arī maksājumu veikšanas darījumiem. Citiem vārdiem sakot, šie abi jēdzieni tiek izskatīti kopā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nolūkos [16]. Man nešķiet, ka šī kopīgā izskatīšana ir kritizējama, jo pārskaitījums ir viens no praktiskajiem pasākumiem, ar kādiem var tikt veikts maksājums. Manuprāt, minēto kopīgo izskatīšanu pat nosaka nodokļu neitralitātes princips, kurš nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, starp kuriem pastāv konkurence [17].

38. Uzsveru, ka ar apstākli, ka *DPAS* nav finanšu iestāde, nepietiek, lai tās sniegtos pakalpojumus izslēgtu no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti atkarībā no sniegto pakalpojumu rakstura, nevis atkarībā no pakalpojuma sniedzēja vai saņēmēja [18]. Tādējādi Tiesa it īpaši ir nospriedusi, ka minētais atbrīvojums attiecas uz noteiktiem pakalpojumiem, kurus attiecībā uz arodpensiju fondiem sniedz cits tirgus dalībnieks, nevis finanšu iestāde, un kuri konkrēti ietver darba ņēmēju individuālo kontu un darba devēju veikto iemaksu pārvaldīšanu [19].

12 Spriedumi, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 39. punkts); 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 34. punkts), kā arī šajā nozīmē spriedums, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 64.–66. punkts).

13 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 Spriedumi, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 53. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 25. punkts); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 79. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 38. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 33. punkts).

15 Spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 40. punkts), kā arī šajā nozīmē spriedums, 2014. gada 12. jūnijs, *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37. un 38. punkts).

16 Skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 50. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 26. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 43. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 38. punkts).

17 Skat. it īpaši spriedumu, 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 31. punkts).

18 Skat. it īpaši spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 32. punkts); 2003. gada 26. jūnijs, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 64. punkts); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 78. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 39. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 36. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 31. punkts).

19 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 77.–85. punkts). Tiesa ir norādījusi, ka par "darījumiem, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" ir uzskatāmi darījumi, ar kuriem tiek īstenotas pensiju saņēmēju tiesības attiecībā pret pensiju fondiem, pārveidojot darba ņēmēja prasījumu pret darba devēju prasījumā pret pensijas fondu, kuram viņš ir pievienojies (šī paša sprieduma 82. punkts).

39. Tomēr no iepriekš minētā izriet, ka iepriekš minētajā tiesību normā paredzētajā atbrīvojumā *nav ietverta* parasta materiāla, tehniska vai administratīva pakalpojuma sniegšana, ar kuru netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai [20].

40. Tomēr pakalpojumi, kādus sniedz *DPAS* pamatlietas apstākļos, manuprāt, tieši ietilpst šajā "parastu materiālu, tehnisku un administratīvu pakalpojumu" kategorijā, kuriem joprojām ir piemērojams PVN.

41. Saskaņā ar aprakstu, ko ir iesniegusi iesniedzējtiesa pirmajā uzdotajā jautājumā, tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā ietver to, ka *DPAS*, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, pieprasa finanšu iestādei, lai no pacienta bankas konta tiktu noņemta noteikta naudas summa un pārskaitīta *DPAS*, kas pēc tam lūdz savu banku pēc tai maksājamās atlīdzības atskaitīšanas pārskaitīt šo naudas summu pacienta zobārstam un apdrošinātājam.

42. Precizēju, ka, ņemot vērā pienākumu šauri interpretēt PVN direktīvas 135. panta 1. punktā d) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu no nodokļa, ar apstākli, ka *DPAS* sniegtais pakalpojums ir vajadzīgs, lai veiktu pārskaitījumu vai maksājumu, ciktāl ar to tiek īstenota pacienta griba veikt naudas summas pārskaitīšanu no sava konta, nepietiek, lai to pielīdzinātu "darījumam, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar šo tiesību normu [21].

43. Ar šādu pakalpojumu kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai iepriekš minētās judikatūras izpratnē.

44. Šī pakalpojuma ietvaros *DPAS* pati neveic to naudas summu pārskaitīšanu, par kurām ir panākta vienošanās pamatlietā aplūkoto zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu ietvaros [22], bet tā pieprasa to veikt attiecīgajām finanšu iestādēm. Tādējādi *DPAS* iesaistīšanās notiek pirms šo iestāžu veiktajiem pārskaitīšanas darījumiem, un savukārt uz šīm iestādēm attiecas atbrīvojums, kas ir paredzēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā.

45. Tāpat pacients, kas iesniedz rīkojumu pārskaitījuma veikšanai sava zobārsta labā, pats neveic naudas summas, par kuru ir panākta vienošanās, pārskaitīšanu, bet lūdz savu banku to izdarīt. Tā apstākļa dēļ, ka *DPAS* ir saņēmusi pilnvaru pieprasīt naudas summas pārskaitīšanu pacienta vārdā un labā viņa bankā, šis sagatavošanās posms nevar tikt transformēts "darījumā, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" iepriekš minētās tiesību normas izpratnē.

20 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 66. punkts); 2001. gada 13. decembris, *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 26.–28. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 24. punkts un 28.–39. punkts); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 79. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 40. un 51. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 35. un 46. punkts).

21 Spriedumi, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 65. punkts); 2001. gada 13. decembris, *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 32. punkts); 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 31. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 45. punkts), kā arī 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 40. punkts).

22 Līdz ar to šie pamatlietas apstākļi ir jānošķir no tiem, par kuriem tika taisīts spriedums *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139). Skat. šo secinājumu 19. zemsvītras piezīmi.

46. Citiem vārdiem sakot, *DPAS* sniedz administratīvas pārvaldības pakalpojumus, kuru formālie saņēmēji pēc *DPAS* ierosinātās līgumisko vienošanos pārstrukturēšanas ir pacienti, un attiecīgās finanšu iestādes veic finanšu darījumus, uz kuriem attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. panta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. *DPAS* sniegto pakalpojumu administratīvo raksturu, manuprāt, apstiprina tās pacientiem paredzētās vēstules saturs pēc zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu līgumu noteikumu pārstrukturēšanas [23].

47. Šo interpretāciju, manuprāt, apstiprina arī spriedumi *Bookit* [24] un *National Exhibition Centre* [25], kuri pasludināti pēc sprieduma *Axa UK* [26] un kuri attiecās uz tādu pakalpojumu sniegšanu, kas ir ciešāk saistīti ar pārskaitīšanas darījumiem nekā pakalpojumi, kuri ir aplūkoti šajā pēdējā minētajā spriedumā un pamatlietā.

48. Minētajos spriedumos aplūkotais maksājuma ar karti apstrādes pakalpojums konkrēti ietvēra to, ka pakalpojuma sniedzējs dienas beigās pārsūta saņēmējbankai norēķinu failu, ņemot vērā, ka šī nosūtīšana ir pamats procesam, kurā no izdevējbankas attiecīgās summas tiek samaksātas vai pārskaitītas uz saņēmējbanku un, visbeidzot, uz šī pakalpojuma sniedzēja kontu, un faktiski tika izpildīti tikai tie maksājumi vai pārskaitījumi, attiecībā uz kuriem šajā failā bija iekļauta vajadzīgā informācija [27].

49. Tomēr Tiesa ir nospriedusi, ka šādu pakalpojumu nevar kvalificēt par "darījumu, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu, jo ar to kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai [28].

50. Tiesa pamatoti ir precizējusi, ka šis pakalpojums būtībā ietvēra informācijas apmaiņu starp komersantu un viņa saņēmējbanku, lai tiktu saņemts maksājums par pārdošanā piedāvāto preci vai pakalpojumu, un tādējādi tas nebija finanšu darījums, kuram var tikt piemērots iepriekš minētais atbrīvojums [29].

51. Nesaskatu nevienu iemeslu, lai šo argumentāciju neattiecinātu uz tādu pakalpojumu sniegšanu kā pamatlietā aplūkotā. Šāds pakalpojums – tāpat kā pakalpojumi, kas bija abu iepriekš minēto spriedumu priekšmets, – ir tikai sagatavošanās posms pārskaitījuma vai maksājuma darījumam, uz kuru attiecas šis atbrīvojums, un tādējādi tam joprojām ir jāpiemēro PVN.

23 No šīs vēstules, kuru min iesniedzējtiesa un kuras izvilkumus es citēju turpinājumā, izriet, ka *DPAS* sniedz administratīvas pārvaldības pakalpojumus: "[Jūsu] ikmēneša maksājums tiek veikts ar [*DPAS*] starpniecību, kura *izstrādāja, nodrošināja un pārvaldīja* Jūsu zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, izmantojot savu tiešā debeta *administratora* statusu. Protams, lai arī iepriekš *DPAS* un Jūsu starpā bija līgumattiecības, mēs kā zobārstniecības prakse no Jūsu veiktā tiešā debeta maksājuma atskaitījām un samaksājām *administrēšanas maksu DPAS*. [..] No šī brīža tiek ierosināts [..], ka daļu no kopējā ikmēneša tiešā debeta maksājuma, kas Jums ir jāveic *DPAS*, *DPAS* paturēs kā komisijas maksu par *saistībām pret Jums pārvaldīt un administrēt* Jūsu zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāna maksājumus un pārvaldīt un administrēt Jūsu papildu apdrošināšanu un tālruņa līniju neatliekamas palīdzības gadījumā" (mans izcēlums). Skat. arī šo secinājumu 17.–19. punktu.

24 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357).

26 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

27 Spriedumi, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 44. punkts) un *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 39. punkts).

28 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 45.–51. punkts) un *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 40.–46. punkts).

29 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 53.–56. punkts) un *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 48.–51. punkts).

52. Turklāt šis secinājums atbilst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta mērķiem. Pirmkārt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru darījumi, kuri ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktam, pēc sava rakstura ir finanšu darījumi, lai gan šādus darījumus ne vienmēr sniedz bankas vai finanšu iestādes [30].

53. Šajā gadījumā tādiem pakalpojumiem kā pamatlietā aplūkotie ir administratīvs raksturs, kā esmu to izskaidrojis iepriekš. Kā pamatoti ir uzsvērusi Apvienotās Karalistes valdība, liels skaits tirgus dalībnieku tagad pieņem maksājumus, izmantojot tiešo debetu vai kredītkarti. Šādas maksāšanas kārtības administratīvo aspektu pārvaldība, pēc manām domām, nevar tikt aplūkota kā finanšu darījums, kas ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar iepriekš minētajām tiesību normām.

54. Otrkārt, joprojām atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai iepriekš minēto atbrīvojumu mērķis it īpaši ir pārvarēt grūtības saistībā ar nodokļa bāzes noteikšanu, kā arī atskaitāmās PVN summas noteikšanu [31]. Šajā ziņā no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka atlīdzība, ko ir saņēmusi *DPAS* par saviem pakalpojumiem, ir starpība starp summām, kuras iekasētas no pacientiem, un summām, ko *DPAS* ir pārskaitījusi zobārstam vai apdrošinātājam. Tādējādi nodokļa bāzes noteikšana nerada nekādas īpašas grūtības, no kā izriet, ka šis darījums nav atbrīvojams no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

55. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz pirmo uzdoto jautājumu atbildēt šādi. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kādu veic nodokļa maksātājs pamatlietā, attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasot, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai pēc tam šī summa pēc atlīdzības, kas maksājama nodokļa maksātājam, atskaitīšanas tiktu pārskaitīta no nodokļa maksātāja konta uz attiecīgajiem pacienta zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem, nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kurš saskaņā ar šo tiesību normu ir atbrīvots no nodokļa, jo ar to kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai.

B. Par 2010. gada 28. oktobra spriedumā Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) izmantoto "darījuma, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" kvalifikāciju

56. Lai pilnībā atbildētu uz iesniedzējtiesas jautājumiem, man vēl ir jāatgādina Tiesas pieņemtais risinājums spriedumā *Axa UK* [32] attiecībā uz "darījuma, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" kvalifikāciju. Uzmanīgs lasītājs no iepriekš minētā jau būs secinājis, ka šis risinājums, manuprāt, nav savienojams ar judikatūru, kas pieņemta gan līdz šim spriedumam, gan pēc tā.

57. Šajā ziņā no iesniedzējtiesas rīkojuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu, kā arī no paskaidrojumiem, kurus sniegusi šī tiesa pēc Tiesas lūguma, izriet, ka tāds *DPAS* sniegtais pakalpojums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ir "identisks vai ļoti līdzīgs" *Denplan* sniegtajam pakalpojumam, kāds aprakstīts šī pēdējā minētā sprieduma 7.–11. punktā [33]. Es nesaskatu nevienu

30 Spriedumi, 2007. gada 19. aprīlis, *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, 22. punkts); 2009. gada 22. oktobris, *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, 46. punkts); 2014. gada 12. jūnijs, *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 29. punkts); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 78. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 37. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 36. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 31. punkts).

31 Spriedumi, 2007. gada 19. aprīlis, *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts); 2011. gada 10. marts, *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, EU:C:2011:137, 21. punkts); 2014. gada 12. jūnijs, *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 30. punkts); 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 36. punkts); 2016. gada 26. maijs, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 55. punkts), un 2016. gada 26. maijs, *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357, 50. punkts).

32 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

33 Skat. šo secinājumu 12. punktu.

iemeslu, lai apšaubītu šo faktu konstatējumu, kurš ietilpst valsts tiesas kompetencē. Uzsveru, ka *DPAS* vismaz netieši ir pieļāvusi šo identiskumu vai lielo līdzību, jo tā ir pārstrukturējusi līgumiskās vienošanās, ar kurām tika īstenoti tās pakalpojumi, lai izvairītos no sekām, kas izriet no šī sprieduma [34].

58. Iepriekš A sadaļā esmu norādījis, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kādu veic *DPAS* pamatlietā, nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", jo ar to kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai.

59. Savukārt sprieduma *Axa UK* [35] 28. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka tāda pakalpojumu sniegšana kā *Denplan* veiktā "principā" ir darījums, kurš skar maksājumus un kurš ir atbrīvots no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu. Tomēr pēc tam tā ir nolēmusi, ka šāda pakalpojumu sniegšana ir jākvalificē par parādu piedziņu un tādējādi tai ir piemērojams PVN.

60. Šādi rīkojoties, Tiesa nav izvērtējusi, vai pakalpojumu sniegšana, ko veikusi *Denplan*, atbilda kritērijam, kas ir noteikts agrākajā judikatūrā, lai identificētu "darījumu, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", proti, faktam, ka tiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas *naudas summas pārskaitīšanai*. Tomēr, pēc manām domām, nav nekādu šaubu, ka šāds pakalpojums – tāpat kā *DPAS* sniegtais pakalpojums pamatlietā – neatbilst šim kritērijam.

61. Līdz ar to spriedumā *Axa UK* [36] izvirzītais jautājums ir par to, vai Tiesa ir vēlējusies paplašināt jēdzienu "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" tādējādi, lai tajā ietvertu darījumus, kuri kā tādi neizraisa naudas summas pārskaitīšanu.

62. Es nedomāju, ka tāds būtu bijis Tiesas nodoms, turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ. Vispirms, iepriekš minētajā spriedumā Tiesa nav paudusi savu nodomu veikt šādu judikatūras grozīšanu, bet ir tikai īsi norādījusi, ka attiecīgais pakalpojums "principā" ir no nodokļa atbrīvots darījums, kas skar maksājumus, ja vien runa nav par parādu piedziņu [37].

63. Turpinot – tā nav noteikusi jaunu kritēriju, kas ļautu definēt jēdzienu "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus".

64. Visbeidzot, Tiesa ir apstiprinājusi savu klasisko judikatūru, kuras pamatā ir kritērijs par naudas summas pārskaitīšanu, spriedumos *Bookit* [38] un *National Exhibition Centre* [39], kas tika pasludināti pēc sprieduma *Axa UK* [40]. Kā esmu uzsvēris iepriekš A sadaļā [41], šo divu spriedumu nozīme ir lielāka, jo, manuprāt, tie attiecās uz tādu pakalpojumu sniegšanu, kuri ir ciešāk saistīti ar pārskaitīšanas darījumiem nekā pakalpojumi, kas ir aplūkoti šajā pēdējā minētajā spriedumā un pamatlietā.

65. Ņemot vērā iepriekš minēto, es iesaku Tiesai izskatāmajā lietā nepiemērot risinājumu, kurš ir izmantots spriedumā *Axa UK* [42], un attiecīgi nospriest, ka tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

34 Skat. šo secinājumu 16.–19. punktu.

35 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

37 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris, *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646, 28. punkts).

38 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 Spriedums, 2016. gada 26. maijs (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357).

40 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 Skat. šo secinājumu 47.–51. punktu.

42 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

C. Par to, ka pakalpojuma formālā saņēmēja identitātei nav nozīmes, lai piemērotu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu (otrais jautājums)

66. Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā ir "parādu piedziņa" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

67. Es uzskatu, ka uz šo jautājumu nav jāatbild, ņemot vērā atbildi, kādu ierosinu sniegt uz pirmo uzdoto jautājumu. Šī atbilde ir vajadzīga tikai gadījumā, ja aplūkotais pakalpojums principā ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomā kā "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus". Līdz ar to šajā gadījumā rodas jautājums, vai uz šo pakalpojumu attiecas izņēmums, kas ir paredzēts saistībā ar parādu piedziņas darbībām.

68. Tā kā es ierosinu Tiesai atbildēt tādējādi, ka pamatlietā aplūkotais pakalpojums nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", vairs nav jāizvērtē izņēmuma no minētā atbrīvojuma piemērojamība. No praktiskā viedokļa, ņemot vērā, ka atbilde, kādu es ierosinu sniegt uz pirmo jautājumu, nozīmē, ka šim pakalpojumam ir jāpiemēro PVN, vairs nav jājautā, vai tam ir jāpiemēro PVN kā parāda piedziņai.

69. Tomēr iepriekš minētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas nolūkos vēl vēlos norādīt uz tā apstākļa nozīmi, kas minēts otrajā uzdotajā jautājumā, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu nodokļa maksātājs (*DPAS*) formāli sniedz maksājuma parādniekam (pacients), nevis šī maksājuma kreditoram (zobārsts) pēc līgumisko vienošanos grozīšanas starp šīm pusēm.

70. Šajā ziņā atgādinu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ekonomiskās realitātes ņemšana vērā ir uzskatāma par pamatkritēriju kopējās PVN sistēmas piemērošanai [43]. Šajā ziņā Tiesa skaidri ir pieļāvusi iespēju, ka līguma noteikumi neatspoguļo sniegto pakalpojumu ekonomisko realitāti, uz kuru ir jābalstās PVN režīma piemērošanai [44].

71. Tomēr no iesniedzējtiesas sniegtā faktu apraksta izriet, ka *DPAS* ir veikusi to līgumisko vienošanos pārstrukturēšanu, ar kurām tika īstenoti tās zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāni, tā, lai kā šo pakalpojumu saņēmēju norādītu arī pacientu, nevis tikai zobārstu. Šīs pārstrukturēšanas acīmredzamais mērķis bija izvairīties no tā, ka sprieduma *Axa UK* [45] rezultātā daļa no pacientiem sniegtajiem pakalpojumiem tiek kvalificēta par "parādu piedziņu", lai šī pakalpojumu daļa joprojām būtu atbrīvota no PVN [46].

72. Saistībā ar šo pārstrukturēšanu *DPAS* gan zobārstiem, gan pacientiem ir apstiprinājusi, ka tās pakalpojumu ekonomiskā realitāte palikšot neskarta, jo izmaiņas esot "vienīgi administratīvas" un neietverot "nekādu praktisku atšķirību salīdzinājumā ar pašreizējām vienošanām" [47].

73. Šādos apstākļos šai līgumisko vienošanos pārstrukturēšanai, kuras mērķis bija kā šo pakalpojumu saņēmēju norādīt arī pacientu, nevis tikai zobārstu, nav nozīmes, lai piemērotu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu. Šis secinājums izriet no pienākuma PVN režīma piemērošanu balstīt uz attiecīgo pakalpojumu ekonomisko realitāti iepriekš minētās judikatūras izpratnē.

43 Spriedumi, 1997. gada 20. februāris, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 23. punkts); 2007. gada 28. jūnijs, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, 43. punkts); 2010. gada 7. oktobris, *Loyalty Management UK* un *Baxi Group* (C-53/09 un C-55/09, EU:C:2010:590, 39. punkts), un 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. punkts).

44 Skat. it īpaši spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 44. punkts).

45 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 Skat. šo secinājumu 16.–19. punktu.

47 Skat. šo secinājumu 18. un 19. punktu.

74. Man šķiet, ka šī pieeja ir noteikta arī ar PVN direktīvas 131. pantu, kurā ir norādīts, ka atbrīvojumus, kas konkrēti ir paredzēti šīs direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā, piemēro "saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanos, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu". Šajā ziņā precizēju, ka man nešķiet, ka ir jāizmanto doktrīna par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, kas tomēr ir labi iedibināta PVN jomā [48], jo pienākums balstīties uz attiecīgo darījumu ekonomisko realitāti ļauj atrisināt problēmu, kura ir izvirzīta otrajā uzdotajā jautājumā.

75. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz šo jautājumu atbildēt šādi. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklim, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu nodokļa maksātājs formāli sniedz maksājuma parādniekam (pacients), nevis šī maksājuma kreditoram (zobārsts) pēc līgumisko vienošanos grozīšanas starp šīm pusēm, nav nozīmes, lai piemērotu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu, jo šī pakalpojuma ekonomiskā realitāte ir palikusi neskarta.

76. Precizēju, ka šī atbilde ir atbilstoša arī tad, ja Tiesa izlemtu izskatāmajā lietā piemērot risinājumu, kas ir izmantots spriedumā *Axa UK* [49], pretēji tam, ko esmu ierosinājis iepriekš A un B sadaļā. Manuprāt, ja Tiesa uzskatītu, ka tāda pakalpojumu sniegšana kā pamatlietā aplūkotā ir jākvalificē par "parādu piedziņas" darījumu (kam tiek piemērots PVN), šīs kvalificēšanas veikšanai nebūtu būtiski, vai pamatlietā aplūkoto līgumisko vienošanos ietvaros kā šī pakalpojuma formālais saņēmējs ir norādīts zobārsts vai pacients. Ar pienākumu balstīties uz darījumu ekonomisko realitāti PVN piemērošanas nolūkos šajā gadījumā netiek pieļauts arī tas, ka vienkārša vārdu spēle līgumos varētu izmainīt pakalpojumu sniegšanas kvalifikāciju, lai gan tās ekonomiskā realitāte ir palikusi neskarta [50].

VI. Secinājumi

77. Ņemot vērā iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kādu veic nodokļa maksātājs pamatlietā, attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasot, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai pēc tam šī summa pēc atlīdzības, kas maksājama nodokļa maksātājam, atskaitīšanas tiktu pārskaitīta no nodokļa maksātāja konta uz attiecīgajiem pacienta zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem, nav "darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus", kurš saskaņā ar šo tiesību normu ir atbrīvots no nodokļa, jo ar to kā tādu netiek īstenotas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai.

2) Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka apstāklim, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu nodokļa maksātājs formāli sniedz maksājuma parādniekam (pacients), nevis šī maksājuma kreditoram (zobārsts) pēc līgumisko vienošanos grozīšanas starp šīm pusēm, nav nozīmes, lai piemērotu šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, jo šī pakalpojuma ekonomiskā realitāte ir palikusi neskarta.

48 Skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74. un 75. punkts); 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 35. un 36. punkts), un 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 Spriedums, 2010. gada 28. oktobris (C-175/09, EU:C:2010:646).

50 Skat. šo secinājumu 72. punktu.