Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE IŠVADA,
pateikta 2018 m. kovo 21 d.[1]

Byla C-5/17

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

(*Upper Tribunal* (*Tax and Chancery Chamber*) (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Direktyva 2006/112/EB – Neapmokestinimas – 135 straipsnio 1 dalies d punktas – Su mokėjimais ir pervedimais susijusios operacijos – Nebuvimas – Mokėjimo už odontologijos paslaugas tiesioginiu debetu planų rengimas ir įgyvendinimas – Paslaugos, susietos su pinigų sumos pervedimu, nesuteikimas – Skolų išieškojimas – Ekonominio turinio principas – Formalaus paslaugos gavėjo identifikavimo nereikšmingumas"

I. Įvadas

1. 2016 m. lapkričio 28 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. sausio 6 d., *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) pateikė Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo[2].

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *DPAS Limited* ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) (Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pastarosios institucijos atsisakymo neapmokestinti DPAS teikiamų paslaugų pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

3. DPAS siūlo odontologams mokėjimo už odontologijos paslaugas planus, kurių rinkodara vykdoma odontologijos paslaugų teikėjo vardu, ir teikia šių planų valdymo paslaugas juos užsisakiusiems pacientams. Nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje iš esmės keliamas klausimas, ar šiems pacientams teikiamos paslaugos yra „sandoriai dėl mokėjimų arba pervedimų", neapmokestinami pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

4. Siūlysiu Teisingumo Teismui į šį klausimą atsakyti neigiamai, nes teikiant tokias paslaugas kaip nagrinėjamoje pagrindinėje byloje iš esmės neįvyksta pinigų sumos pervedimui būdingi teisinės ir finansinės padėties pokyčiai. Praktiškai tai reiškia, kad tokios paslaugos turi būti apmokestinamos PVM.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. PVM direktyvos IX antraštinės dalies 3 skyriaus 135 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

d) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvartinių dokumentų, išskyrus skolų išieškojimą;

<…>“

B. Jungtinės Karalystės teisė

6. *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) 31 straipsnyje numatyta, kad teikiamos paslaugos neapmokestinamos, jeigu yra priskirtos to įstatymo 9 priede nurodytai kategorijai.

7. 9 priede, be kita ko, nustatyta:

„5 GRUPĖ. FINANSAI

[PVM neapmokestinamas:]

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

<…>

5. Tarpininkavimo paslaugų, susijusių su bet kuriuo iš 1 <…> punkte nurodytų sandorių (neatsižvelgiant į tai, ar bet kuris toks sandoris galutinai sudarytas), teikimas, kai jas teikia asmuo, veikiantis kaip įgaliotas tarpininkas.“

8. 5 grupės 1A aiškinamojoje pastaboje nustatyta:

„Į 1 punktą neįtrauktas parengiamasis paslaugų teikimas prieš vykdant į šį punktą įtrauktą sandorį.“

III. Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9. DPAS, kurios visas pavadinimas yra *Dental Plan Administration Services* („Mokėjimo už odontologijos paslaugas planų administravimo paslaugas tarnyba“), rengia ir įgyvendina dantų gydymo planus Jungtinėje Karalystėje.

10. DPAS siūlo odontologams mokėjimo už odontologijos paslaugas planus, kurių rinkodara vykdoma odontologijos paslaugų teikėjo vardu, ir teikia šių planų valdymo paslaugas juos užsisakiusiems pacientams. Nagrinėjamu atveju „mokėjimo už odontologijos paslaugas planas“ reiškia sutartį tarp dantų gydytojo ir paciento, pagal kurią dantų gydytojas sutinka teikti tam tikro lygio odontologijos paslaugas, o pacientas sutinka už tai mokėti iš anksto nustatytą mėnesinę įmoką. Į šį planą taip pat įtrauktos kitos paslaugos, t. y. DPAS teikiamos draudimo ir mokėjimų valdymo paslaugos.

11. DPAS tvarko mokėjimo už odontologijos paslaugas planų administracinius, finansinius ir draudimo reikalus. Visų pirma DPAS konsultuoja odontologus ir jų klinikų personalą rengiant planus ir teikia rinkodaros medžiagą, kaip antai brošiūras, lankstinukus ir plakatus, registracijos anketas, firminius blankus ir plano narystės korteles.

12. Šie mokėjimo už odontologijos paslaugas planai pacientams yra priemonė padalyti odontologijos paslaugų kainą į vienodas dalis ir ją sumokėti per metus. Tuo tikslu pacientai moka DPAS mėnesines įmokas tiesioginiu debetu. Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, tiesioginis debetas iš esmės vykdomas taip, kaip nurodyta Sprendimo *Axa UK* 7–11 punktuose [3]. Gavęs Teisingumo Teismo paklausimą, šis teismas patvirtino, kad DPAS teikiamos paslaugos yra „identiškos [kaip minėtame sprendime aprašytos paslaugos] arba [į jas] labai panašios“.

13. Iki 2012 m. sausio 1 d. mokėjimo už odontologijos paslaugas planus DPAS teikė kaip paslaugas odontologams, o sutartis, pagal kurias šie planai buvo įgyvendinami, sudarydavo DPAS ir odontologai. DPAS kiekvieną mėnesį gaudavo iš kiekvieno odontologo fiksuotą mokestį, kuris dauguma atvejų siekė 366,66 GBP, ir už kiekvieną pacientą skaičiuojamą mokestį, kuris siekė nuo 0,94 GBP iki 2,90 GBP. DPAS gaudavo savo įkainių sumą, t. y. išskaičiuodavo juos iš sumų, tiesioginiu debetu surinktų iš pacientų.

14. Praktikoje DPAS, remdamasi tiesioginio debeto įgaliojimu, prašydavo paciento banko pervesti sutartą sumą iš paciento banko sąskaitos į savo banko sąskaitą. Tuomet DPAS prašydavo savo banko pacientų, kurie mėnesines įmokas mokėjo tiesioginiu debetu, visą odontologui mokėtiną sumą pervesti į jo sąskaitą, atėmus sąskaitos už DPAS suteiktas paslaugas sumą..

15. Mokesčių administratorius laikėsi nuomonės, kad DPAS vykdo sandorius dėl mokėjimų ar pervedimų, kurie neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą arba lygiavertę Šeštosios direktyvos nuostatą [4].

16. 2010 m. spalio 28 d. Teisingumo Teismas paskelbė savo Sprendimą *Axa UK* [5] dėl DPAS konkurentės įmonės *Denplan Ltd*, kuri taip pat siūlo mokėjimo už odontologijos paslaugas planus, teikiamų paslaugų apmokestinimo PVM. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokios paslaugos, kokias teikia *Denplan*, „iš esmės“ yra sandoriai, susiję su mokėjimais, bet turi būti kvalifikuojamos kaip skolų išieškojimo paslaugos, todėl joms negali būti taikomas minėtas neapmokestinimas.

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

18. Viename 2011 m. rugsėjo 8 d. rašte savo klientams odontologams DPAS tokį sutarčių struktūros pakeitimą iš esmės išaiškino taip:

– praktinis Sprendimo *Axa UK* [6] poveikis buvo toks, kad odontologų paslaugos buvo apmokestintos PVM, nors iki tol mokesčių administratorius jas laikė neapmokestinamomis, todėl kaina padidėjo apie 20 %, o DPAS teko tą kainą paskirstyti savo klientams,

3 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23) B skirsnio 13 straipsnio d punkto 3 papunktis.

5 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

6 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

– iki to laiko mokėjimo už odontologijos paslaugas planai apimdavo, pirma, DPAS ir odontologo sutartį dėl mokėjimo už odontologijos paslaugas planų teikimo (*dental payment plan services*) ir DPAS ir paciento sutartį dėl papildomo draudimo,

– pasiūlytu pertvarkymu siekta pirmąją iš dviejų pirmiau minėtų sutarčių padalyti į dvi sutartis, t. y. DPAS ir odontologo sutartį dėl mokėjimo už odontologijos paslaugas planų (*dental payment plan services*) ir DPAS ir paciento sutartį dėl su mokėjimo už odontologines paslaugas planais susijusių sąlygų (*dental payment plan facilities*),

– DPAS nurodė, kad jos tarifų suma nepasikeis, nes PVM už odontologui teikiamą paslaugą ji mokės savo lėšomis, o kitos paslaugos ir toliau nebus apmokestinamos PVM,

– DPAS pažymėjo, kad šie pokyčiai buvo „visiškai administraciniai“ ir kad dėl jų nauji susitarimai „praktiškai nesiskirs nuo esamų susitarimų“.

19. DPAS taip pat pateikė odontologams rašto, skirto mokėjimo už odontologines paslaugas planus užsisakiusiems pacientams, projektą. Rašte buvo priminta, kad iki tol odontologijos kabinetai apmokėdavo DPAS valdymo išlaidas ir jos būdavo išskaičiuojamos iš kiekvieno paciento tiesioginiu debetu mokėtų mėnesinių įmokų. Buvo pasiūlyta, kad nuo tol dalį tiesioginiu debetu DPAS mokėtų mėnesinių įmokų DPAS pasiliktų tam, kad galėtų vykdyti pacientų atžvilgiu prisiimtą įsipareigojimą valdyti ir administruoti mokėjimo už odontologijos paslaugas planą, papildomo sveikatos draudimo polisą ir greitosios odontologinės pagalbos telefono liniją. Minėtame rašte taip pat pažymėta, kad „pakeitimai yra visiškai administraciniai, jie nekeis pagal mokėjimo už odontologijos paslaugas planą teikiamos apsaugos ir neturės įtakos bendram kas mėnesį mokamų įmokų dydžiui“.

20. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatavo, kad DPAS teikia paslaugas pacientams pagal naujas sutarčių nuostatas. Šiomis sutartimis sukuriami DPAS ir paciento teisiniai santykiai – pacientas sutinka, kad dalis kiekvienos pagal mokėjimo už odontologijos paslaugas planą mokėtinos mėnesinės įmokos būtų užmokestis už DPAS pacientui teikiamas paslaugas.

21. Tačiau šis teismas nepadarė išvados, kuri padėtų atsakyti į klausimą, ar DPAS pacientams teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos. Jis pažymėjo, kad, norint atsakyti į šį klausimą, reikia nustatyti, ar šios paslaugos yra sandoriai dėl mokėjimų ar pervedimų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, ir, jei reikia, ar jais vykdomas skolų išieškojimas. Šiuo klausimu jis mano, kad sprendimais *Bookit*[7] ir *National Exhibition Centre*[8] šie klausimai nebuvo pakankamai aiškiai išspręsti.

22. Tokiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar tokia paslauga, kokią šioje [pagrindinėje] byloje teikia mokesčių mokėtojas ir kurią sudaro nurodymas pagal įgaliojimą dėl tiesioginio debeto nurašyti lėšas iš paciento banko sąskaitos tiesioginiu debetu ir mokesčių mokėtojo atliekamas jų pervedimas paciento odontologui ir draudikui po to, kai iš jų atskaitomas užmokestis mokesčių mokėtojui, yra neapmokestinamas pervedimo arba mokėjimo paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal pagrindinės PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą? Visų pirma, ar atsižvelgiant į [2016 m. gegužės 26 d.] sprendimus *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355) ir *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357)], galima daryti išvadą, kad [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas tokiai paslaugai, kokią šioje

7 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-607/14, EU:C:2016:355).

8 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357).

byloje teikia mokesčių mokėtojas ir kuri nesusijusi su paties mokesčių mokėtojo atliekamu lėšų nurašymu iš jo kontroliuojamų sąskaitų arba įskaitymu į jas, tačiau kuri yra būtina lėšų pervedimui, jeigu jis įvyksta? Ar, atsižvelgiant į [2010 m. spalio 28 d.] Sprendimą *Axa UK* [(C-175/09, EU:C:2010:646)], reikia padaryti priešingą išvadą?

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

IV. Procesas Teisingumo Teisme

23. Teisingumo Teismo kanceliarijoje prašymas priimti prejudicinį sprendimą užregistruotas 2017 m. sausio 6 d.

24. Rašytines pastabas pateikė Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Europos Komisija.

25. Per 2018 m. sausio 24 d. teismo posėdį argumentus žodžiu išdėstė DPAS, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija.

V. Analizė

26. Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad tokiai paslaugai, kokią DPAS teikia pacientams, kaip aprašyta pagrindinėje byloje, taikomas neapmokestinimas, tame punkte numatytas dėl „sandorių dėl mokėjimų ar pervedimų“.

27. Siekdamas atsakyti į šiuos klausimus, iš pradžių apibrėšiu kriterijų, kurį Teisingumo Teismas nustatė „sandoriams dėl mokėjimų ar pervedimų“ identifikuoti pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą. Mano nuomone, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tokiais sandoriais turi būti atliekami pinigų sumos pervedimo teisinių ir finansinių aspektų pokyčiai. Nemanau, kad, taikant šį kriterijų, būtų įmanoma tokias paslaugas, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kvalifikuoti kaip „sandorius dėl mokėjimų ar pervedimų“ (A skirsnis).

28. Atsižvelgdamas į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus ir siekdamas skaidrumo, norėčiau pažymėti, kad šis išaiškinimas man atrodo nesuderinamas su Teisingumo Teismo sprendime *Axa UK*[9] pateikta išeitimi, susijusia su „sandorių dėl mokėjimų ar pervedimų“ kvalifikavimu (B skirsnis).

29. Galiausiai pažymėsiu, jog antrajame prejudiciniame klausime nurodyta aplinkybė, kad apmokestinamasis asmuo (DPAS) formaliai teikia paslaugas už jas nesumokėjusiam skolininkui (pacientui), o ne jo kreditoriui (odontologui), po šių šalių tarpusavio sutarčių dalinio pakeitimo tapo nebesvarbi atsižvelgiant į neapmokestinimą, nes šios paslaugos ekonominis turinys liko nepakitęs (C skirsnis).

9 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

A. Toks paslaugų teikimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nėra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą (pirmasis klausimas).

30. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad tokia paslauga, kokią apmokestinamasis asmuo teikia pagrindinėje byloje nurodytomis aplinkybėmis – prašo atitinkamų finansų įstaigų, kad, pirma, vadovaujantis tiesioginio debeto įgaliojimu, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens banko sąskaitą ir, antra, vėliau ta suma, atėmus apmokestinamajam asmeniui mokėtiną atlygį, būtų perkelta iš pastarosios sąskaitos į atitinkamas odontologo ir paciento draudiko banko sąskaitas, – yra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, kuriam pagal šią nuostatą mokestis netaikomas.

31. Pritariu Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisijos nuomonei, kad atsakymas į šį klausimą turėtų būti neigiamas. Kitaip tariant, paslauga, kurią DPAS teikia pacientams pagrindinėje byloje nurodytomis aplinkybėmis, nėra „sandoris, dėl mokėjimų ar pervedimų“, neapmokestinamas remiantis minėta nuostata, ir taip yra dėl toliau išvardytų priežasčių.

32. Kiek man žinoma, būtent Sprendime *SDC*[10] Teisingumo Teismas pirmą kartą apibrėžė sąvoką „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“ apmokestinimo PVM tikslais. Mano nuomone, iš šios apibrėžties matyti, kad lemiamas kriterijus identifikuojant pervedimo sandorį yra *pinigų sumos perdavimo* teisinių ir finansinių aspektų pokyčiai[11].

33. Tiesa, ši apibrėžtis formaliai taikoma sąvokai „kredito pervedimas“, o ne sąvokai „sandoris dėl pervedimų“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

34. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šios nuostatos formuluotė nedraudžia, kad pervedimas būtų suskaidytas į atskiras paslaugas, kurios tokiu atveju yra „sandoriai, susiję su pervedimu“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą. Nors negalima atmesti galimybės, kad ginčijamas neapmokestinimas gali būti taikomas plačiau ir apimti paslaugas, kurios iš esmės nėra pervedimai, vis dėlto matyti, kad minėtas neapmokestinimas galioja tiktai sandoriams, kurie sudaro atskirą plačiu mastu vertinamą visumą ir kuriais atliekamos konkrečios esminės pervedimų funkcijos[12].

35. Kitaip tariant, sudėtinis paslaugų teikimas gali būti laikomas „sandoriu dėl pervedimų“ tik tuo atveju, jei dėl jo įvyksta pinigų sumos pervedimui būdingi teisinės ir finansinės padėties pokyčiai.

10 1997 m. birželio 5 d. sprendimas (C-2/95, EU:C:1997:278, 53 punktas): „pervedimas yra sandoris, kuriuo vykdomas nurodymas pervesti pinigų sumą iš vienos banko sąskaitos į kitą. Jis, be kita ko, pasižymi tuo, kad sukelia esamos teisinės ir finansinės padėties pokytį, pirma, tarp nurodymo davėjo ir gavėjo ir, antra, tarp šių ir jų atitinkamo banko, o prireikus ir tarp bankų. Be to, sandoris, kuris sukelia šį pokytį, yra tik lėšų pervedimas iš vienos sąskaitos į kitą neatsižvelgiant į jo priežastį. Taigi, kadangi pervedimas yra tik būdas pervesti lėšas, funkciniai aspektai turi lemiamą reikšmę nustatant, ar sandoris yra pervedimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštąją direktyvą [pakeistą PVM direktyva].“

11 Šis kriterijus taip pat atitinka įprastinę „pervedimo“ sąvokos apibrėžtį ir apibrėžtį, nustatytą 2015 m. lapkričio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2015/2366 dėl mokėjimo paslaugų vidaus rinkoje, kuria iš dalies keičiamos direktyvos 2002/65/EB, 2009/110/EB ir 2013/36/ES bei Reglamentas (ES) Nr. 1093/2010 ir panaikinama Direktyva 2007/64/EB (OL L 337, 2015, p. 35), 4 straipsnio 24 punkte, pagal kurį pervedimas yra „mokėjimo paslauga, kai mokėjimo paslaugų teikėjas, kurio įstaigoje yra mokėtojo mokėjimo sąskaita, vadovaudamasis mokėtojo nurodymu, mokėjimo operacijos ar kelių mokėjimo operacijų lėšas iš mokėtojo mokėjimo sąskaitos perveda į gavėjo mokėjimo sąskaitą“.

12 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 39 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 34 punktas), taip pat šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 64–66 punktai).

36. Išskyrus Sprendimą *Axa UK*[13], kurį aptarsiu paskesniame B skirsnyje, siekdamas nustatyti, ar sudarytas „sandoris dėl pervedimų“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, Teisingumo Teismas visada taikė pinigų sumos pervedimo kriterijų[14]. Paprastai Teisingumo Teismas pažymėdavo, kad sandoriai, kuriems taikoma ši nuostata, yra susiję su paslaugomis ar priemonėmis, kurioms funkcionuojant vykdomas tam tikros pinigų sumos perkėlimas[15].

37. Be to, ne viename savo sprendime Teisingumo Teismas taip pat yra nurodęs, kad su sandoriais dėl pervedimų susiję vertinimai taip pat taikytini sandoriams dėl mokėjimų. Kitaip sakant, vertinant neapmokestinimą PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, šios dvi sąvokos nagrinėjamos kartu[16]. Toks bendras traktavimas man atrodo nekritikuotinas, nes pervedimas yra vienas iš praktinių mokėjimo atlikimo būdų. Manau, kad minėtas bendras aiškinimas grindžiamas net ir mokesčių neutralumo principu, pagal kurį draudžiama panašias prekes ar paslaugas, kurios dėl to tarpusavyje konkuruoja, PVM atžvilgiu vertinti skirtingai[17].

38. Priminsiu, kad aplinkybės, jog DPAS nėra finansų įstaiga, nepakanka, kad jos teikiamos paslaugos nepatektų į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto neapmokestinimo PVM sritį. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad šis neapmokestinimas sandoriams taikomas atsižvelgiant į teikiamų paslaugų pobūdį, o ne į tai, koks asmuo teikia ar gauna paslaugas[18]. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas, be kita ko, nusprendė, kad pagal minėtą nuostatą neapmokestinamos tam tikros paslaugos, kurias profesinių pensijų fondų užsakymu teikia veiklos vykdytojas, kuris nėra finansų įstaiga, įskaitant darbuotojų individualių ataskaitų ir darbdavių sumokėtų įmokų valdymą[19].

39. Bet iš to, kas išdėstyta, matyti, kad vien fizinės, techninės ar administracinės paslaugos, kurias teikiant neįvyksta pinigų sumos pervedimo teisinės ir finansinės padėties pokyčių[20], pagal minėtą nuostatą nėra neapmokestinamos.

40. Mano nuomone, pagrindinėje byloje aprašytomis aplinkybėmis DPAS teikiamos paslaugos priskiriamos būtent šiai „vien fizinių, techninių ar administracinių paslaugų“, kurios apmokestinamos PVM, kategorijai.

13 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 53 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 25 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 79 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 38 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 33 punktas).

15 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 40 punktas), taip pat šiuo klausimu 2014 m. birželio 12 d. Sprendimas *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 37 ir 38 punktai).

16 Žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 50 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 26 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 43 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 38 punktas).

17 Visų pirma žr. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimą *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, 31 punktas).

18 Žr., be kita ko, 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 32 punktas), 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, EU:C:2003:377, 64 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 78 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 39 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 36 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 31 punktas).

19 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 77–85 punktai). Teisingumo Teismas nurodė, kad „sandoriai dėl mokėjimų ar pervedimų“ yra sandoriai, kuriais materializuojamos dalyvių teisės pensijų fondų atžvilgiu, darbuotojo reikalavimo teisę darbdaviui paverčiant reikalavimo teise pensijų fondui, su kuriuo jis yra sudaręs sutartį (žr. to paties sprendimo 82 punktą).

20 Šiuo klausimu žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 66 punktas), 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 26–28 punktai), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimą *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 24 ir 28–39 punktai), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimą *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 79 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 40 ir 51 punktai) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 35 ir 46 punktai).

41. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmajame prejudiciniame klausime pateiktu tų paslaugų aprašymu, teikdama pagrindinėje byloje nagrinėjamą ginčijamą paslaugą, DPAS, remdamasi tiesioginio debeto įgaliojimu, prašo finansų įstaigos, kad tam tikra pinigų suma būtų nurašyta iš paciento banko sąskaitos ir pervesta į DPAS banko sąskaitą, o tada prašo savo banko, atskaičius DPAS priklausantį atlygį, tą pinigų sumą pervesti odontologui ir paciento draudikui.

42. Pažymėsiu, kad, atsižvelgiant į reikalavimą, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nustatyta išimtis būtų aiškinama griežtai, aplinkybės, jog DPAS teikiama paslauga yra būtina pervedimui arba mokėjimui atlikti, nes ja materializuojama paciento valia perkelti pinigų sumą iš jo sąskaitos, nepakanka, kad tą sandorį būtų galima prilyginti „sandoriui dėl mokėjimų ar pervedimų“, kuris pagal tą nuostatą neapmokestinamas [21].

43. Tačiau teikiant tokią paslaugą savaime neatliekami teisinės ir finansinės padėties pokyčiai, būdingi pinigų sumos perdavimui, kaip tai suprantama pagal minėtą jurisprudenciją.

44. Iš tikrųjų DPAS, teikdama tą paslaugą, pati neperveda pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokėjimo už odontologijos paslaugas planuose nustatytų pinigų sumų [22], o tik paprašo atitinkamų finansų įstaigų tai padaryti. Taigi DPAS veiksmai atliekami prieš minėtų kredito įstaigų vykdomus pervedimo sandorius, kurie yra neapmokestinami pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

45. Be to, pacientas, kuris pateikė nurodymą pervesti pinigų sumą savo odontologui, pats sutartos pinigų sumos neperduoda, o paprašo savo banko tai atlikti. Dėl aplinkybės, kad DPAS gavo įgaliojimą prašyti paciento banko pervesti pinigų sumą paciento vardu ir sąskaita, šis parengiamasis etapas netampa „sandoriu dėl mokėjimų ar pervedimų“, kaip jis suprantamas pagal minėtą nuostatą

46. Kitaip tariant, po DPAS inicijuoto sutarčių struktūros pakeitimo DPAS teikia administracinio valdymo paslaugas, kurios formaliai skiriamos pacientams, o atitinkamos finansų įstaigos vykdo finansinius sandorius, kurie neapmokestinami pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte nustatytą išimtį. Administracinį DPAS teikiamų paslaugų pobūdį, mano nuomone, rodo po mokėjimo už odontologijos paslaugas sutarčių struktūros pakeitimo pacientams išsiųsto rašto turinys [23].

47. Manau, kad šis aiškinimas taip pat patvirtintas Sprendimu *Bookit* [24] ir Sprendimu *National Exhibition Centre* [25], kurie priimti vėliau nei Sprendimas *Axa UK* [26] ir priimti dėl paslaugų, kurios buvo glaudžiau susijusios su pervedimo sandoriais nei pastarajame sprendime ir šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėtos paslaugos.

21 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 65 punktas), 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 32 punktas), 2011 m. liepos 28 d. Sprendimas *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, 31 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas byloje *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 45 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 40 punktas).

22 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybės turi būti atskirtos nuo aplinkybių, dėl kurių buvo priimtas Sprendimas *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139). Žr. šios išvados 19 išnašą.

23 Iš tikrųjų iš šio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo cituoto rašto, kurio ištraukas pateikiame toliau, aiškėja, kad DPAS teikia administracinio valdymo paslaugas: „Jūsų įmokos kas mėnesį tiesioginiu debetu sumokamos per [DPAS], kuri *parengė, teikia ir administruoja* jūsų pasirinktą mokėjimo už odontologijos paslaugas planą kaip tiesioginio debeto *administratorė*. Nors, žinoma, anksčiau DPAS su jumis siejo tam tikri teisiniai santykiai, mes, odontologijos paslaugų teikėjai, mokėjome DPAS *administravimo mokestį* iš jūsų tiesioginiu debetu mokamų įmokų. <…> Nuo šiol siūlome <…>, kad dalį visos jūsų DPAS mokėtinos mėnesinės tiesioginio debeto įmokos DPAS pasiliktų tam, kad galėtų *vykdyti įsipareigojimą jums valdyti ir administruoti* jūsų mokėjimo už odontologijos paslaugas plano įmokas, taip pat valdyti ir administruoti jūsų papildomo draudimo apsaugą ir greitosios odontologinės pagalbos telefono liniją.“ (Pasviruoju šriftu išskirta mano.) Taip pat žr. šios išvados 17–19 punktus.

24 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-130/15, nepaskelbta Rink., EU:C:2016:357).

26 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

48. Iš tikrųjų į tuose sprendimuose nagrinėtas mokėjimo kortele apdorojimo paslaugas buvo įtrauktas paslaugos teikėjo vykdomas atsiskaitymų rinkmenos perdavimas savo aptarnaujančiam bankui dienos pabaigoje, nes juo pradedama atitinkamų lėšų mokėjimo arba pervedimo iš korteles išdavusių bankų į minėtą aptarnaujantį banką ir, galiausiai, į paslaugos teikėjo sąskaitą procedūra ir faktiškai įvykdomi tik tie mokėjimai ar pervedimai, dėl kurių minėtoje rinkmenoje pateikiama reikiama informacija [27].

49. Tačiau Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokia paslauga negali būti laikoma „sandoriu dėl mokėjimų ar pervedimų“, neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą, nes ją teikiant neatliekami pinigų sumos pervedimui būdingi teisinės ir finansinės padėties pokyčiai [28].

50. Teisingumo Teismas teisingai pažymėjo, kad šią paslaugą iš esmės sudarė pasikeitimas informacija tarp komercinės veiklos vykdytojo ir jį aptarnaujančio banko, siekiant priimti apmokėjimą už prekes ar paslaugas, todėl ji nėra pagal minėtą nuostatą neapmokestinamas finansinis sandoris [29].

51. Nematau priežasčių, dėl kurių šio aiškinimo nebūtų galima pritaikyti ir tokioms paslaugoms, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Iš tiesų tokia paslauga, kaip ir paslaugos, dėl kurių priimti minėti sprendimai, yra tik parengiamasis veiksmas, atliekamas prieš vykdant mokėjimo ar pervedimo sandorį, kuriam taikoma minėta išimtis, todėl ji turi būti apmokestinama PVM

52. Ši išvada, be kita ko, atitinka tikslus, kurių siekiama PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktu. Pirma, pagal suformuotą jurisprudenciją sandoriai, neapmokestinami pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d–f punktus, yra finansiniai sandoriai, nors juos nebūtinai vykdo bankai ar finansų įstaigos [30].

53. Kaip paaiškinau pirmiau, tokios paslaugos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra administracinės paslaugos. Kaip teisingai pažymi Jungtinės Karalystės vyriausybė, daugelis veiklos vykdytojų šiuo metu priima mokėjimus tiesioginiu debetu arba kredito kortele. Šių mokėjimo būdų administracinių aspektų valdymas, mano manymu, negali būti laikomas pagal minėtas nuostatas neapmokestinamu finansiniu sandoriu.

54. Antra, pagal suformuotą jurisprudenciją neapmokestinimu siekiama padėti įveikti sunkumus, susijusius su apmokestinamosios vertės ir išskaičiuotinos PVM sumos nustatymu [31]. Todėl iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad DPAS atlygį už šias paslaugas sudaro iš pacientų surinktų sumų ir DPAS odontologui bei draudikui pervestų sumų skirtumas. Taigi, nustatant apmokestinamąją vertę, nekyla jokių ypatingų sunkumų, todėl pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą šis sandoris negali būti neapmokestintas.

27 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 44 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 39 punktas).

28 Šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą byloje *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 45–51 punktai) ir *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 40–46 punktai).

29 Šiuo klausimu žr. 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 53–56 punktai) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimą *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 48–51 punktai).

30 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05 (EU:C:2007:232, 22 punktas), 2009 m. spalio 22 d. Sprendimas *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, 46 punktas), 2014 m. birželio 12 d. Sprendimas *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 29 punktas), 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 78 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist* (C-264/14, EU:C:2015:718, 37 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 36 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 31 punktas).

31 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05 (EU:C:2007:232, 24 punktas), 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, EU:C:2011:137, 21 punktas), 2014 m. birželio 12 d. Sprendimas *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 30 punktas), 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 36 punktas), 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355, 55 punktas) ir 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *National Exhibition Centre* (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357, 50 punktas).

55. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti taip: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad paslauga, kokią teikia pagrindinėje byloje nurodytas apmokestinamasis asmuo – prašyti atitinkamų finansų įstaigų, kad, pirmiausia, vadovaujantis tiesioginio debeto įgaliojimu, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens banko sąskaitą ir, antra, paskui ši suma, atėmus apmokestinamajam asmeniui priklausantį atlygį, būtų pervesta į atitinkamas paciento odontologo ir draudiko sąskaitas, – nėra pagal šią nuostatą neapmokestinamas „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, nes ji viena nenulemia pinigų sumos pervedimui būdingų teisinės ir finansinės padėties pokyčių.

B. Dėl „sandorio dėl mokėjimų ar pervedimų“ kvalifikavimo 2010 m. spalio 28 d. Sprendime Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)

56. Siekdamas atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, dar turiu aptarti „sandorio dėl mokėjimų ar pervedimų“ sąvokos išaiškinimą Teisingumo Teismo sprendime *Axa UK*[32]. Iš to, kas pirmiau išdėstyta, atidus skaitytojas gali numanyti, kad, kaip man atrodo, minėtas sprendimas sunkiai suderinamas su ankstesne ir paskesne Teisingumo Teismo jurisprudencija.

57. Šiuo klausimu pažymėtina, kad, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo ir iš Teisingumo Teismo prašymu pateiktų paaiškinimų, pagrindinėje byloje nagrinėjama DPAS teikiama paslauga yra „tokia pat [kaip minėto sprendimo 7–11 punktuose aprašyta *Denplan* teikta paslauga] arba [į ją] labai panaši“[33]. Nematau jokios priežasties abejoti dėl šios faktinės aplinkybės, nes ją nustatęs nacionalinis teismas yra kompetentingas tai daryti. Pažymėsiu, kad DPAS bent jau netiesiogiai pripažino šį tapatumą ar didelį panašumą, nes pakeitė sutarčių, pagal kurias teikiamos tos paslaugos, struktūrą, siekdama išvengti šio sprendimo padarinių[34].

58. A skirsnyje nurodžiau, kad tokios paslaugos, kokias DPAS teikia pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, nėra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, nes jomis neatliekami pinigų sumos pervedimui būdingi teisinės ir finansinės padėties pokyčiai.

59. Tačiau Sprendimo *Axa UK*[35] 28 punkte nurodytu atveju Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokios paslaugos, kokias teikia *Denplan*, „iš esmės“ yra mokėjimo sandoris, neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą. Vis dėlto vėliau jis priėmė sprendimą, kad tokia paslauga turėjo būti kvalifikuojama kaip skolų išieškojimas, todėl turėjo būti apmokestinama PVM.

60. Taigi Teisingumo Teismas nenagrinėjo, ar *Denplan* suteikta paslauga atitinka ankstesnėje jurisprudencijoje nustatytą kriterijų, pagal kurį identifikuojami „sandoriai dėl mokėjimų ar pervedimų“, t. y. *pinigų sumos pervedimui* būdingus teisinės ir finansinės padėties pokyčius. Tačiau, mano požiūriu, nėra jokios abejonės, kad tokia paslauga, kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjama DPAS teikiama paslauga, neatitinka šio kriterijaus.

61. Dėl to Sprendime *Axa UK*[36] keliamas klausimas, ar Teisingumo Teismas tik norėjo išplėsti sąvoką „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, kad ji apimtų sandorius, kuriais pinigų sumos savaime nepervedamos.

32 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

33 Žr. šios išvados 12 punktą.

34 Žr. šios išvados 16–19 punktus.

35 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

62. Nemanau, kad toks buvo Teisingumo Teismo ketinimas, ir taip yra dėl toliau nurodytų priežasčių. Visų pirma Teisingumo Teismas minėtame sprendime neišreiškė ketinimo nukrypti nuo ligtolinės teismo praktikos, o tik apibendrintai nurodė, kad aptariama paslauga „iš esmės“ yra su mokėjimais susijęs neapmokestinamas sandoris, jeigu juo nevykdomas skolų išieškojimas [37].

63. Be to, jis nenustatė naujo kriterijaus, kuriuo remiantis būtų galima tiksliau apibrėžti, kas yra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“.

64. Galiausiai savo klasikinę jurisprudenciją, grindžiamą pinigų sumos pervedimo kriterijumi, Teisingumo Teismas patvirtino sprendimuose *Bookit* [38] ir *National Exhibition Centre* [39], kurie buvo priimti vėliau nei Sprendimas *Axa UK* [40]. Kaip anksčiau pažymėjau A skirsnyje [41], šie du sprendimai juo labiau tinkami, turint omenyje, kad, kaip manau, jie priimti dėl paslaugų, kurios su pervedimo sandoriais susijusios glaudžiau nei pastarajame sprendime ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos.

65. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui Sprendime *Axa UK* [42] pasirinktos išeities netaikyti šiuo atveju nagrinėjamoje byloje ir nuspręsti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugų teikimas nėra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

C. Dėl formalaus paslaugų gavėjo identifikavimo nesvarbumo taikant PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą (antrasis klausimas)

66. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagrindinėje byloje ginčijamos paslaugos yra „skolų išieškojimas“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą.

67. Manau, kad, turint omenyje atsakymą į pirmąjį klausimą, į šį klausimą nebūtina atsakyti. Iš tikrųjų šis atsakymas reikalingas tik tuo atveju, jeigu atitinkama paslauga iš esmės patenka į neapmokestinimo taikymo sritį pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą kaip „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“. Šiuo atveju kyla klausimas, ar ši paslauga patenka į skolų išieškojimui taikomos išimties galiojimo sritį.

68. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į šį klausimą atsakyti taip, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama paslauga nėra „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, todėl tos minėto neapmokestinimo išimties taikymo srities nagrinėti nebereikia. Praktiniu požiūriu, kadangi mano siūlomas atsakymas į pirmąjį klausimą reiškia, kad ta paslauga apmokestinama PVM, nebereikia kelti klausimo, ar ta paslauga apmokestinama PVM kaip skolų išieškojimas.

69. Vis dėlto dar norėčiau paminėti, kad, nagrinėjant neapmokestinimo galimybes, svarbu atsižvelgti į antrame prejudiciniame klausime nurodytą aplinkybę, kad, iš dalies pakeitus šių šalių savitarpio susitarimus, pagrindinėje byloje nagrinėjamą paslaugą apmokestinamasis asmuo (DPAS) formaliai teikia mokėjimo skolininkui (pacientui), o ne mokėjimo kreditoriui (odontologui).

37 2010 m. spalio 28 d. Sprendimas *Axa UK*, C-175/09 (EU:C:2010:646, 28 punktas).

38 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 2016 m. gegužės 26 d. sprendimas (C-130/15, nepaskelbtas Rink., EU:C:2016:357).

40 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 Žr. šios išvados 47–51 punktus.

42 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

70. Tuo klausimu primenu, kad pagal suformuotą jurisprudenciją ekonominis turinys laikomas vienu pamatinių bendrosios PVM sistemos taikymo kriterijų [43]. Todėl Teisingumo Teismas specialiai padarė prielaidą, kad sutarčių nuostatos gali neatspindėti suteiktų paslaugų ekonominio turinio, kuriuo turi būti grindžiamas PVM sistemos taikymas [44].

71. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto įvykių aprašymo matyti, kad DPAS pakeitė savo sutarčių dėl mokėjimo už odontologijos paslaugas planų įgyvendinimo struktūrą, kad galėtų šių paslaugų gavėju pripažinti ne vien odontologą, bet ir pacientą. Šiuo pakeitimu siekta, kad, priėmus Sprendimą *Axa UK* [45], dalis pacientams teikiamų paslaugų nebūtų pripažinta „skolų išieškojimu“ ir kad ši paslaugų dalis ir toliau nebūtų apmokestinama PVM [46].

72. Keisdama sutartis, DPAS tiek pacientams, tiek odontologams teigė, kad jos teikiamų paslaugų ekonominis turinys liks nepakitęs, nes pokyčiai yra „visiškai administraciniai“ ir dėl jų naujosios sutartys „praktiškai nesiskirs nuo dabartinių“ [47].

73. Atsižvelgiant į tokias aplinkybes, sutarčių struktūros pakeitimas, kuriuo siekta paslaugų gavėjais pripažinti ne vien odontologus, bet ir pacientus, nėra reikšmingas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkto taikymo požiūriu. Ši išvada kyla iš pareigos PVM sistemos taikymą pagrįsti nagrinėjamų paslaugų ekonominiu turiniu, kaip tai suprantama pagal suformuotą jurisprudenciją.

74. Manau, kad tokį požiūrį lemia ir PVM direktyvos 131 straipsnio nuostata, kad išimtys, visų pirma numatytos tos direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte, taikomos „tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams“. Šiuo klausimu primenu, kad man neatrodo, jog būtina taikyti piktnaudžiavimo teise doktriną, kuria visgi dažnai remiamasi PVM srityje [48], nes antruoju klausimu iškeltos problemos sprendimas gali būti grindžiamas pareiga remtis sandorių ekonominiu turiniu.

75. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į šį klausimą atsakyti taip, kaip nurodyta toliau. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog, pakeitus šių šalių tarpusavio sutarčių struktūrą, pagrindinėje byloje nagrinėjamą paslaugą formaliai teikia apmokestinamasis asmuo mokėjimo skolininkui (pacientui), o ne mokėjimo kreditoriui (odontologui), neapmokestinant pagal minėtą nuostatą yra nereikšminga, nes paslaugos ekonominis turinys dėl to nesikeičia.

76. Pažymėsiu, kad šis atsakymas reikšmingas ir tuo atveju, jeigu, nagrinėdamas šią bylą, Teisingumo Teismas nuspręstų pritaikyti Sprendime *Axa UK* [49] išdėstytas nuostatas, priešingai, nei siūliau šios išvados A ir B skirsniuose. Mano nuomone, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad tokios paslaugos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, turi būti pripažintos „skolų išieškojimu“ (apmokestinamu PVM), nesvarbu teisiškai kvalifikuoti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamose sutartyse

43 1997 m. vasario 20 d. Sprendimas *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, 23 punktas), 2007 m. birželio 28 d. Sprendimas *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, 43 punktas), 2010 m. spalio 7 d. Sprendimai *Loyalty Management UK* ir *Baxi Group* (C-53/09 ir C-55/09, EU:C:2010:590, 39 punktas) ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimas *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktas).

44 Žr., be kita ko, 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 44 punktą).

45 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 Žr. šios išvados 16–19 punktus.

47 Žr. šios išvados 18 ir 19 punktus.

48 Žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai), 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 35 ir 36 punktai) ir 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimą *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 2010 m. spalio 28 d. sprendimas (C-175/09, EU:C:2010:646).

formaliu šios paslaugos gavėju būtų pripažintas odontologas, ar pacientas. Iš tikrųjų, turint omenyje pareigą apmokestinant PVM remtis sandorių ekonominiu turiniu, šiuo atveju negalima leisti, kad tiesiog žongliruojant sutarčių nuostatomis būtų galima pakeisti paslaugų kvalifikavimą, jeigu jų ekonominis turinys liktų nepakitęs [50].

VI. Išvada

77. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius) (Jungtinė Karalystė) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslauga, kokią teikia pagrindinėje byloje nurodytas apmokestinamasis asmuo – prašyti atitinkamų finansų įstaigų, kad, pirmiausia, vadovaujantis tiesioginio debeto įgaliojimu, tam tikra pinigų suma būtų pervesta iš paciento banko sąskaitos į apmokestinamojo asmens banko sąskaitą ir, antra, paskui ši suma, atėmus apmokestinamajam asmeniui priklausantį atlygį, būtų pervesta į atitinkamas paciento odontologo ir draudiko sąskaitas, – nėra pagal šią nuostatą neapmokestinamas „sandoris dėl mokėjimų ar pervedimų“, nes savaime nenulemia pinigų sumos pervedimui būdingų teisinės ir finansinės padėties pokyčių.

2. Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad aplinkybė, jog, pakeitus šių šalių tarpusavio sutarčių struktūrą, pagrindinėje byloje nagrinėjamą paslaugą apmokestinamasis asmuo formaliai teikia mokėjimo skolininkui (pacientui), o ne mokėjimo kreditoriui (odontologui), neapmokestinant pagal minėtą nuostatą yra nereikšminga, nes paslaugos ekonominis turinys dėl to nesikeičia.

50 Žr. šios nuomonės 72 punktą.