Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,
predstavljeni 21. marca 2018 [1]

Zadeva C-5/17

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče, oddelek za davčne in gospodarske spore, Združeno kraljestvo))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitev – Člen 135(1)(d) – Transakcije v zvezi s plačili in transferji – Neobstoj – Priprava in izvajanje načrtov plačila zobozdravstvenih storitev z direktno bremenitvijo – Neobstoj storitve, pri kateri se izvede prenos denarnega zneska – Izterjava terjatev – Načelo ekonomske stvarnosti – Neupoštevnost identitete formalnega prejemnika storitve"

I. Uvod

1. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče, oddelek za davčne in gospodarske spore, Združeno kraljestvo) je s sklepom z dne 28. novembra 2016, ki je na Sodišče prispel 6. januarja 2017, pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe glede razlage člena 135(1)(d) Direktive 2006/112/ES (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) [2].

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo DPAS Limited in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, v nadaljevanju: davčna uprava), ker je drugonavedena zavrnila oprostitev plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za storitve, ki jih je opravljala družba DPAS.

3. Družba DPAS zobozdravnikom ponuja zobozdravstvene načrte, ki se tržijo v imenu posamezne zobozdravstvene ordinacije, za paciente, ki se v te načrte vključijo, pa opravlja storitve vodenja zobozdravstvenih načrtov. V nacionalnem postopku se je v bistvu postavilo vprašanje, ali so storitve, ki se opravljajo za te paciente, „transakcije v zvezi s plačili ali transferji", ki so na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV oproščene tega davka.

4. Sodišču bom predlagal, naj na to vprašanje odgovori nikalno, ker se pri takem opravljanju storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska. Ta odgovor v praksi pomeni, da je treba za tako opravljanje storitev plačevati DDV.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. V poglavju 3 naslova IX Direktive o DDV člen 135(1) določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(d) transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

[…]“

B. Pravo Združenega kraljestva

6. Člen 31 Value Added Tax Act 1994 (zakon iz leta 1994 o davku na dodano vrednost) določa, da je opravljanje storitev oproščeno, če spada v katero od skupin iz priloge 9 k temu zakonu.

7. V prilogi 9 je med drugim navedeno:

„SKUPINA 5 – FINANCE

[DDV se oprosti za:]

1. dajanje, prenos ali prejem denarja oziroma katero koli poslovanje z njim, katere koli oblike zavarovanja denarja ali katera koli navodila ali nalogi za izplačilo denarja.

[…]

5. opravljanje posredniških storitev v zvezi s katero koli transakcijo, ki je vsebovana [v točki 1] (ne glede na to, ali je ta transakcija nazadnje sklenjena), s strani osebe, ki deluje kot posrednik.“

8. V pojasnjevalni opombi 1A k skupini 5 je navedeno:

„Točka 1 ne zajema opravljanja storitev, ki pomeni pripravo izvedbe transakcije iz navedene točke.“

III. Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9. Družba DPAS, kar je okrajšava za „Dental Plan Administration Services“, pripravlja in izvaja zobozdravstvene načrte v Združenem kraljestvu.

10. Družba DPAS zobozdravnikom ponuja zobozdravstvene načrte, ki se tržijo v imenu posamezne zobozdravstvene ordinacije, za paciente zobozdravnikov pa opravlja storitve vodenja teh načrtov. V obravnavanem primeru „zobozdravstveni načrt“ pomeni dogovor med zobozdravnikom in njegovim pacientom ali pacientko, v skladu s katerim se zobozdravnik zavezuje zagotavljati neko raven zobozdravstvenih storitev, pacient pa se v zameno zavezuje plačevati nek mesečni znesek. Ta načrt vključuje tudi druge storitve, in sicer storitve zavarovanja in upravljanja plačil, ki jih opravlja družba DPAS.

11. Družba DPAS vodi administrativne, finančne in zavarovalne vidike zobozdravstvenih načrtov. Zobozdravnikom in njihovemu osebju svetuje pri pripravi načrta ter zagotavlja promocijsko gradivo, kot so brošure, prospekti in plakati, vpisni obrazci, papir z glavo za korespondenco in članske kartice za načrt.

12. Ti zobozdravstveni načrti pacientom omogočajo, da stroške zobozdravstvenih storitev enakomerno porazdelijo na celotno leto. Pacienti za to mesečno plačujejo družbi DPAS na podlagi pooblastila za direktno bremenitev (direct debit). Po navedbah predložitvenega sodišča je način izvedbe direktne bremenitve v bistvu enak tistemu, ki je opisan v točkah od 7 do 11 sodbe Axa UK[3]. Predložitveno sodišče je na vprašanje Sodišča v zvezi s tem potrdilo, da so storitve, ki jih opravlja družba DPAS, „enake ali zelo podobne“ tistim, ki so opisane v zadnjenavedeni sodbi.

13. Zobozdravstveni načrti družbe DPAS so bili do 1. januarja 2012 zasnovani kot storitve za zobozdravnike, pogodbe glede izvajanja teh načrtov pa so bile sklenjene med družbo DPAS in zobozdravniki. Družba DPAS je od vsakega zobozdravnika mesečno prejemala fiksno provizijo, ki je v veliki večini znašala 366,66 GBP (približno 415 EUR), in provizijo „na pacienta“, ki je znašala od 0,94 GBP do 2,90 GBP (približno od 1,06 EUR do 3,28 EUR). Družba DPAS je znesek teh provizij prejela tako, da ga je odštela od zneskov, zbranih od pacientov z direktno bremenitvijo.

14. Družba DPAS je dejansko na podlagi pooblastila za direktno bremenitev banki pacienta naročila prenos dogovorjenega zneska z bančnega računa pacienta na njen bančni račun. Družba DPAS je nato svoji banki naročila, naj na bančni račun zobozdravnika prenese celoten znesek, ki mu je bil dolgovan, pri čemer naj bi upoštevala samo paciente, ki so mesečni prispevek z direktno bremenitvijo plačali, in odbila znesek, ki ga je družba DPAS zaračunala za svoje storitve.

15. Davčna uprava je menila, da je družba DPAS izvajala transakcije v zvezi s plačili in transferji, ki so v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV ali enakovredno določbo Šeste direktive oproščene DDV.[4]

16. Sodišče je 28. oktobra 2010 izdalo sodbo Axa UK[5], ki se nanaša na obveznost plačila DDV za storitve družbe Denplan Ltd, konkurentke družbe DPAS, ki je prav tako zobozdravnikom ponujala načrte plačila zobozdravstvenih storitev. Sodišče je v navedeni sodbi presodilo, da so storitve, kakršne je opravljala družba Denplan, „načeloma“ transakcije v zvezi s plačili, ki pa naj bi jih bilo treba opredeliti kot storitve izterjave dolgov, in da naj zato ne bi mogle biti upravičene do navedene oprostitve.

17. Družba DPAS je po navedeni sodbi pogodbene vidike svojih zobozdravstvenih načrtov za obdobje od 1. januarja 2012 preoblikovala tako, da storitev ne opravlja več samo za zobozdravnike, temveč tudi za paciente.

18. Družba DPAS je v dopisu z dne 8. septembra 2011, naslovljenem na svoje stranke, ki so zobozdravniki, to preoblikovanje v bistvu pojasnila tako:

– praktični učinek sodbe Axa UK[6] je bil, da je za storitve, ki jih je družba DPAS opravljala za zobozdravnike, nastala obveznost plačila DDV, medtem ko je davčna uprava pred tem navedene storitve obravnavala kot oproščene; to naj bi povzročilo dodaten strošek v višini 20 %, ki naj bi ga morala družba DPAS prenesti na svoje stranke;

3 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 Člen 13(B)(d), točka 3, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

5 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

6 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

– do tedaj so zdravstveni načrti, ki jih je vodila družba DPAS, vključevali na eni strani pogodbo med družbo DPAS in zobozdravnikom za opravljanje storitev načrtov plačila zobozdravstvenih storitev („dental payment plan services“) ter na drugi strani pogodbo med družbo DPAS in pacientom za zagotavljanje dodatnega zavarovalnega kritja;

– s predlaganim preoblikovanjem naj bi se prvonavedena pogodba razdelila na dva dela, in sicer na pogodbo med družbo DPAS in zobozdravnikom za storitve v zvezi z načrti plačila zobozdravstvenih storitev („dental payment plan services“) ter na pogodbo med družbo DPAS in pacientom za zagotavljanje „ugodnosti“, povezanih z načrti plačila zobozdravstvenih storitev („dental payment plan facilities“);

– družba DPAS je pojasnila, da bo višina njenih provizij ostala nespremenjena, ker bo nase prevzela DDV, dolgovan za opravljanje storitev za zobozdravnike, pri čemer naj bi bile druge storitve še naprej oproščene DDV;

– družba DPAS je poudarila, da so bile te spremembe „izključno administrativne“ in niso vključevale nobene „dejanske razlike glede na sedanje pogodbe“.

19. Družba DPAS je zobozdravnikom poslala tudi osnutek dopisa, ki naj bi ga poslali pacientom, vključenim v zobozdravstveni načrt. V tem dopisu je bilo opozorjeno, da je zobozdravstvena ordinacija do tedaj družbi DPAS plačevala upravljavsko provizijo, ki je bila odbita od mesečnega plačila vsakega pacienta, opravljenega z direktno bremenitvijo. V njem je bilo predlagano, da družba DPAS po novem zadrži del mesečnega zneska direktne bremenitve v zvezi z njeno obveznostjo do pacienta, da vodi in upravlja načrt plačila zobozdravstvenih storitev, dodatno zavarovalno kritje in klicni center za nujne primere zobozdravstvene oskrbe. V navedenem dopisu je bilo poleg tega poudarjeno, da gre za „izključno administrativne spremembe[, ki ne vplivajo] na kritje v skladu z zobozdravstvenim načrtom niti na skupno višino […] mesečnih vplačil“.

20. Predložitveno sodišče je ugotovilo, da družba DPAS opravlja storitve za paciente v okviru novih pogodbenih ureditev. S temi ureditvami se vzpostavlja pravno razmerje med družbo DPAS in pacientom, v katerem pacient soglaša, da se del vsakega mesečnega zneska, dolgovanega po zobozdravstvenem načrtu, šteje za plačilo storitev, ki jih družba DPAS opravlja za pacienta.

21. Vendar navedeno sodišče ni moglo ugotoviti, ali so storitve, ki jih družba DPAS opravlja za paciente, oproščene DDV. Poudarja, da je treba za odgovor na to vprašanje ugotoviti, ali so te storitve transakcije v zvezi s plačili ali transferji v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV in, po potrebi, ali pomenijo izterjavo dolgov. V zvezi s tem meni, da v sodbah Bookit [7] in National Exhibition Centre [8] odgovor na ti vprašanji ni bil dovolj jasen.

22. V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče, oddelek za davčne in gospodarske spore) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je storitev, kakršno v [sporu o glavni stvari] opravlja davčni zavezanec, pri kateri se na podlagi pooblastila za direktno bremenitev odreja, da se z direktno bremenitvijo dvigne denar z bančnega računa pacienta in da davčni zavezanec ta denar po odbitku provizije davčnega zavezanca prenese k pacientovemu zobozdravniku in zavarovatelju, opravljanje transfernih ali plačilnih storitev, ki je oproščeno po členu 135(1)(d) Direktive o DDV? Natančneje, ali je mogoče na podlagi sodb [z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), in National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357)] sklepati, da se oprostitev DDV iz člena 135(1)(d) [Direktive o DDV]

7 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

8 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357).

ne uporablja za storitev, kakršno davčni zavezanec opravlja v obravnavani zadevi, pri kateri davčni zavezanec sam ne bremeni ali kreditira računov, ki jih upravlja, je pa ta storitev bistvena za transfer sredstev, kadar se ta transfer izvrši? Ali pa ta sodba [z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646),] privede do nasprotne ugotovitve?

(2) Katera upoštevna načela bi bilo treba uporabiti pri ugotavljanju, ali storitev, kakršna je ta, ki jo v obravnavani zadevi opravlja davčni zavezanec, spada v okvir pojma ‚izterjava dolgov' iz člena 135(1)(d) [Direktive o DDV]? Natančneje, če (kot je Sodišče v zvezi z enako ali zelo podobno storitvijo razsodilo v sodbi [z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)]) bi taka storitev bila izterjava dolgov, če bi se opravljala za osebo, ki ji je dolgovano plačilo (torej v obravnavani zadevi in [navedeni] sodbi […] za zobozdravnika), ali je ta storitev izterjava dolgov tudi, če se storitev opravlja za osebo, ki dolguje plačilo (torej v obravnavani zadevi za pacienta)?"

IV. Postopek pred Sodiščem

23. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil v sodnem tajništvu Sodišča vpisan 6. januarja 2017.

24. Pisna stališča sta predložili vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija.

25. Družba DPAS, vlada Združenega kraljestva in Komisija so se udeležile obravnave 24. januarja 2018, na kateri so predstavile svoja stališča.

V. Analiza

26. Predložitveno sodišče želi s svojima vprašanjema v bistvu izvedeti, ali je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je storitev, kakršno družba DPAS opravlja za paciente v okviru spora o glavni stvari, oproščena, kot to navedeni člen določa za „transakcije v zvezi s plačili ali transferji".

27. Za odgovor na navedeni vprašanji bom najprej ugotovil merilo, ki ga je Sodišče določilo za opredelitev „transakcije v zvezi s plačili ali transferji" v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV. Po mojem mnenju iz sodne prakse izhaja, da se morajo s tako transakcijo povzročiti pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska. V skladu s tem merilom se mi zdi, da opravljanja storitve, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, ni mogoče opredeliti kot „transakcijo v zvezi s plačili ali transferji" (del A).

28. Glede na vprašanji predložitvenega sodišča in zaradi preglednosti naj poudarim, da se mi ta razlaga ne zdi združljiva z rešitvijo, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi Axa UK[9], kar zadeva opredelitev „transakcije v zvezi s plačili ali transferji" (del B).

29. Nazadnje bom pojasnil, da okoliščina, navedena v drugem vprašanju, in sicer da po spremembi pogodbene ureditve za navedene stranke davčni zavezanec (družba DPAS) formalno opravlja storitve za dolžnika plačila (pacienta), in ne za upnika tega plačila (zobozdravnika), ni upoštevna za uporabo te oprostitve, ker je ekonomska stvarnost te storitve ostala nespremenjena (del C).

9 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

A. Opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV (prvo vprašanje)

30. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je opravljanje storitev, kakršno zagotavlja davčni zavezanec v sporu o glavni stvari, v okviru katerega davčni zavezanec zadevnima finančnima ustanovama naroči, na eni strani, naj se določen denarni znesek na podlagi pooblastila za direktno bremenitev prenese z bančnega računa pacienta na njegov bančni račun in, na drugi strani, naj se ta znesek nato po odtegnitvi plačila, dolgovanega davčnemu zavezancu, prenese z zadnjenavedenega računa na bančni račun pacientovega zobozdravnika in na bančni račun njegovega zavarovatelja, „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ki je v skladu z navedeno določbo oproščena.

31. Strinjam se s stališčem vlade Združenega kraljestva in Komisije, da mora biti odgovor na to vprašanje nikalen. Drugače povedano, storitev, ki jo družba DPAS za paciente opravlja v okoliščinah spora o glavi stvari, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ki je oproščena na podlagi navedene določbe, in sicer iz naslednjih razlogov.

32. Kolikor sem seznanjen, je Sodišče pojem „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“ v okviru sistema DDV prvič opredelilo v sodbi SDC[10]. Po mojem mnenju iz te opredelitve izhaja, da je odločilno merilo za identifikacijo transakcije v zvezi s transferjem povzročitev pravnih in finančnih sprememb, ki so značilne za *prenos denarnega zneska*.[11]

33. Seveda se ta opredelitev formalno nanaša na pojem „transfer“, in ne na pojem „transakcije v zvezi s transferji“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

34. Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da z besedilom navedene določbe ni izključeno, da se transakcija transferja razdeli na ločene storitve, ki so nato „transakcije v zvezi s transferji“ v smislu navedene določbe. Čeprav ni mogoče izključiti, da se lahko zadevna oprostitev razširi na storitve, ki po svojem bistvu niso transferji, pa še vedno velja, da se lahko taka oprostitev uporabi le za transakcije, ki s splošnega vidika tvorijo ločeno celoto ter katerih posledica je izpolnitev posebnih in bistvenih nalog takih transferjev.[12]

35. Drugače povedano, opravljanje sestavljenih storitev je mogoče opredeliti kot „transakcije v zvezi s transferji“ le, če to opravljanje povzroči pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska.

10 Sodba z dne 5. junija 1997 (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 53): „Transfer je transakcija, s katero se izvrši nalog za prenos denarnega zneska z enega bančnega računa na drugega. Zanj je značilno zlasti to, da povzroči spremembo obstoječega pravnega in finančnega položaja, prvič, med naročnikom naloga in upravičencem in, drugič, med njima in njunima bankama ter v nekaterih primerih med bankama. Poleg tega je transakcija, ki povzroči to spremembo, že prenos sredstev med računoma, ne glede na razlog zanj. Ker je transfer le način prenosa sredstev, so torej praktični vidiki odločilni za ugotovitev, ali je neka transakcija transfer v smislu člena Šeste direktive [nadomeščene z Direktivo o DDV].“

11 To merilo je poleg tega v skladu z običajno opredelitvijo pojma „transfer“ in z opredelitvijo iz člena 4(24) Direktive (EU) 2015/2366 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. novembra 2015 o plačilnih storitvah na notranjem trgu, spremembah direktiv 2002/65/ES, 2009/110/ES ter 2013/36/EU in Uredbe (EU) št. 1093/2010 ter razveljavitvi Direktive 2007/64/ES (UL 2015, L 337, str. 35), v skladu s katero transfer pomeni „plačilno storitev v dobro plačilnega računa prejemnika plačila na podlagi plačilne transakcije ali vrste plačilnih transakcij s plačilnega računa plačnika, ki jo na podlagi navodila plačnika opravi ponudnik plačilnih storitev, ki vodi njegov plačilni račun“.

12 Sodbi z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 39), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 34), ter v tem smislu tudi sodba z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točke od 64 do 66).

36. Sodišče je s pomembno izjemo sodbe Axa UK[13], ki jo bom navedel v delu B v nadaljevanju, pri določanju obstoja „transakcije v zvezi s transferji“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV vedno uporabljalo merilo prenosa denarnega zneska.[14] Splošneje, Sodišče je poudarilo, da se transakcije iz te določbe nanašajo na storitve ali instrumente, katerih način delovanja vključuje prenos denarnega zneska.[15]

37. Sodišče je poleg tega v več sodbah navedlo, da preudarki o transakcijah v zvezi s transferji veljajo tudi za transakcije v zvezi s plačili. Drugače povedano, ta pojma se za namene oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV obravnavata enako.[16] To enako obravnavanje se mi ne zdi sporno, ker je transfer eden od praktičnih načinov za izvedbo plačila. Menim, da je navedeno enako obravnavanje celo nujno na podlagi načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da se primerljive in zato med seboj konkurenčne storitve z vidika DDV obravnavajo različno.[17]

38. Naj poudarim, da okoliščina, da družba DPAS ni finančna ustanova, ne zadostuje za izključitev storitev, ki jih ta družba opravlja, s področja uporabe oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV. V skladu z ustaljeno sodno prakso so transakcije, ki so oproščene na podlagi navedene določbe, opredeljene glede na naravo opravljanja storitev, in ne glede na ponudnika ali prejemnika storitve.[18] Sodišče je tako med drugim razsodilo, da so z navedeno oprostitvijo zajete nekatere storitve, ki jih za poklicne pokojninske sklade opravlja gospodarski subjekt, ki ni finančna ustanova, ter ki vključujejo zlasti upravljanje individualnih računov delavcev in prispevkov, ki so jih plačali delodajalci.[19]

39. Vendar iz navedenega izhaja, da z oprostitvijo iz navedene določbe *ni zajeto* opravljanje zgolj fizične, tehnične ali administrativne storitve, ki ne povzroči pravnih in finančnih sprememb, ki so značilne za prenos denarnega zneska.[20]

40. Storitve, kakršne opravlja družba DPAS v okoliščinah spora o glavni stvari, pa po mojem mnenju spadajo prav v to skupino „zgolj fizičnih, tehničnih ali administrativnih storitev“, za katere se ohrani obveznost plačila DDV.

41. Glede na opis predložitvenega sodišča v prvem postavljenem vprašanju je opravljanje storitev v sporu o glavni stvari v tem, da družba DPAS finančni ustanovi na podlagi pooblastila za direktno bremenitev naroči, naj se določen denarni znesek dvigne z bančnega računa pacienta in nakaže družbi DPAS, ta pa nato svoji banki naroči, naj ta denarni znesek po odtegnitvi provizije, dolgovane družbi DPAS, prenese na pacientovega zdravnika in zavarovatelja.

13 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 Sodbe z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 53); z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, točka 25); z dne 13. marca 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, točka 79); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 38), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 33).

15 Sodba z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 40), in v tem smislu tudi sodba z dne 12. junija 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točki 37 in 38).

16 Glej sodbe z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 50); z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, točka 26); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 43), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 38).

17 Glej zlasti sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, točka 31).

18 Glej zlasti sodbe z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 32); z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 64); z dne 13. marca 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, točka 78); z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 39); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 36), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 31).

19 Sodba z dne 13. marca 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, točke od 77 do 85). Sodišče je navedlo, da so „transakcije v zvezi s plačili ali transferji“ transakcije, ki ustvarjajo pravice zavarovancev do pokojninskih skladov, pri čemer se terjatev, ki jo ima delavec do svojega delodajalca, preoblikuje v terjatev do pokojninskega sklada (točka 82 navedene sodbe).

20 Glej v zvezi s tem sodbe z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 66); z dne 13. decembra 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, točke od 26 do 28); z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, točke 24 in od 28 do 39); z dne 13. marca 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, točka 79); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točki 40 in 51), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točki 35 in 46).

42. Naj pojasnim, da glede na obveznost ozke razlage oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV okoliščina, da je opravljanje storitev družbe DPAS nujno za izvedbo transferja ali plačila, ker se z njim uresničuje želja pacienta, da se denarni znesek prenese z njegovega računa, ne zadostuje za to, da bi se to opravljanje storitve enačilo s „transakcijo v zvezi s plačili ali transferji“, ki je na podlagi navedene določbe oproščena.[21]

43. Zgolj s to storitvijo pa se ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska, v smislu navedene sodne prakse.

44. Družba DPAS v okviru te storitve denarnih zneskov, dogovorjenih v okviru zobozdravstvenih načrtov v sporu o glavni stvari,[22] namreč ne prenese sama, temveč naroči zadevnima finančnima ustanovama, da to storita. Družba DPAS tako posreduje pred transakcijami transferja, ki jih izvedeta ti ustanovi in ki so zajete z oprostitvijo iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

45. Podobno tudi pacient, ki predloži nalog za prenos na svojega zobozdravnika, prenosa dogovorjenega denarnega zneska ne izvede sam, temveč naroči svoji banki, da to stori. Okoliščina, da je družba DPAS pridobila pooblastilo za naročilo prenosa denarnega zneska v imenu in za račun pacienta pri njegovi banki, ne more pomeniti, da bi se ta predhodni korak spremenil v „transakcijo v zvezi s plačili ali transferji“ v smislu navedene določbe.

46. Drugače povedano, družba DPAS opravlja storitve administrativnega upravljanja, prejemniki katerih so – po preoblikovanju pogodbene ureditve, izvedenem na pobudo družbe DPAS – formalno pacienti, finančne transakcije, ki so zajete z oprostitvijo iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV, pa izvajajo zadevne finančne ustanove. Administrativno naravo storitev, ki jih opravlja družba DPAS, po mojem mnenju potrjuje vsebina dopisa, naslovljenega na paciente po preoblikovanju pogodbene ureditve načrtov plačila zobozdravstvenih storitev.[23]

47. To razlago po mojem mnenju potrjujeta tudi sodbi Bookit[24] in National Exhibition Centre[25], ki sta bili izdani po sodbi Axa UK[26] ter sta se nanašali na opravljanje storitev, ki so bile tesneje povezane s transakcijami v zvezi s transferji kot storitve, obravnavane v zadnjenavedeni sodbi in v sporu o glavni stvari.

48. Storitev obdelave plačila s kartico, kakršna je bila obravnavana v navedenih sodbah, je namreč vključevala zlasti posredovanje izpiska o plačilih na koncu dne, ki ga je ponudnik te storitve posredoval banki pridobiteljici, pri čemer se je s tem posredovanjem začel postopek plačila ali transferja zadevnih zneskov s strani bank izdajateljic banki pridobiteljici in navsezadnje na račun tega ponudnika, tako da so se dejansko izvršili le plačila ali transferji, za katere so bile v navedenem izpisku navedene potrebne informacije.[27]

21 Sodbe z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 65); z dne 13. decembra 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, točka 32); z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, točka 31); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 45), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 40).

22 Zato je treba okoliščine spora o glavni stvari razlikovati od okoliščin, v katerih je bila izdana sodba ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139). Glej opombo 19 teh sklepnih predlogov.

23 Iz tega dopisa, ki ga je navedlo predložitveno sodišče in dele katerega povzemam v nadaljevanju, namreč izhaja, da družba DPAS opravlja storitve administrativnega upravljanja: „[V]aša mesečna direktna bremenitev [se] opravi prek družbe [DPAS], ki *je pripravila, zagotavlja in vodi* vaš zobozdravstveni načrt z uporabo svojega statusa *upravljavca* direktnih bremenitev. Čeprav je bila v preteklosti družba DPAS seveda v razmerju z vami, smo mi – zobozdravstvena ordinacija – iz vaše direktne bremenitve plačevali *upravljavsko provizijo* družbi DPAS. […] Od zdaj naprej se predlaga […], da družba DPAS zadrži del celotnega mesečnega zneska direktne bremenitve, ki ga plačujete družbi DPAS, v zvezi z *njeno obveznostjo, da za vas vodi in upravlja* načrte plačila zobozdravstvenih storitev, dodatno zavarovalno kritje in klicni center za nujne primere zobozdravstvene oskrbe“ (moj poudarek). Glej tudi točke od 17 do 19 teh sklepnih predlogov.

24 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357).

26 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

27 Sodbi z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 44), in National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 39).

49. Sodišče je razsodilo, da take storitve ni mogoče opredeliti kot „transakcije v zvezi s plačili ali transferji“, ki je v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV oproščena, ker se zgolj z njo ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska. [28]

50. Sodišče je upravičeno pojasnilo, da je ta storitev v bistvu sestavljena iz izmenjave podatkov med trgovcem in njegovo banko pridobiteljico, da se zagotovi plačilo blaga ali storitve, ki je na prodaj, in zato ne gre za finančno transakcijo, ki bi bila zajeta z navedeno oprostitvijo. [29]

51. Ne poznam razloga, zakaj ne bi tega razlogovanja razširili na opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari. Taka storitev je namreč podobno kot storitve, ki so bile predmet obeh navedenih sodb, le eden od korakov pred transakcijo transferja ali plačila, za katero je določena navedena oprostitev, zato je treba zanjo ohraniti obveznost plačila DDV.

52. Ta ugotovitev je poleg tega v skladu s cilji člena 135(1)(d) Direktive o DDV. Po eni strani so v skladu z ustaljeno sodno prakso transakcije, ki so v skladu s členom 135(1), od (d) do (f), navedene direktive oproščene, po svoji naravi finančne transakcije, čeprav jih ne izvede nujno banka ali finančna ustanova. [30]

53. V obravnavanem primeru so storitve, kakršne so obravnavane v sporu o glavni stvari, administrativne, kot sem pojasnil zgoraj. Kot je pravilno poudarila vlada Združenega kraljestva, številni gospodarski subjekti zdaj sprejemajo plačila z direktno bremenitvijo ali kreditno kartico. Upravljanja administrativnih vidikov teh načinov plačila po mojem mnenju ni mogoče obravnavati kot finančno transakcijo, ki je na podlagi navedenih določb oproščena.

54. Po drugi strani in prav tako v skladu z ustaljeno sodno prakso je namen navedenih oprostitev zlasti odpraviti težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se lahko odbije. [31] V zvezi s tem iz pojasnil predložitvenega sodišča izhaja, da je provizija, ki jo družba DPAS prejema za svoje storitve, razlika med zneski, zbranimi od pacientov, ter zneski, ki jih družba DPAS izplačuje zobozdravniku in zavarovatelju. Določitev davčne osnove zato ni posebno težavna, tako da taka transakcija ne more biti oproščena na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

55. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na prvo postavljeno vprašanje odgovori, kot je navedeno v nadaljevanju. Člen 135(1)(d) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da opravljanje storitev, kakršno zagotavlja davčni zavezanec v sporu o glavni stvari, v okviru katerega davčni zavezanec zadevnima finančnima ustanovama naroči, na eni strani, naj se določen denarni znesek na podlagi pooblastila za direktno bremenitev prenese z bančnega računa pacienta na njegov bančni račun in, na drugi strani, naj se ta znesek nato po odtegnitvi plačila, dolgovanega davčnemu zavezancu, prenese z zadnjenavedenega računa na bančni račun pacientovega zobozdravnika in na bančni račun njegovega zavarovatelja, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ki je v skladu z navedeno določbo oproščena, ker se s to storitvijo kot tako ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska.

28 Glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točke od 45 do 51), in National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točke od 40 do 46).

29 Glej v tem smislu sodbi z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točke od 53 do 56), in National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točke od 48 do 51).

30 Sodbe z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 22); z dne 22. oktobra 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, točka 46); z dne 12. junija 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 29); z dne 13. marca 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, točka 78); z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 37); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 36), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 31).

31 Sodbe z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24); z dne 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, točka 21); z dne 12. junija 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, točka 30); z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, točka 36); z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 55), in z dne 26. maja 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357, točka 50).

B. Opredelitev „transakcije v zvezi s plačili ali transferji“, sprejeta v sodbi z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)

56. Za celovit odgovor na vprašanji predložitvenega sodišča moram navesti še rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi Axa UK[32], v zvezi z opredelitvijo „transakcije v zvezi s plačili ali transferji“. Pozoren bralec je verjetno že iz zgoraj navedenega razbral, da je ta rešitev po mojem mnenju težko združljiva s sodno prakso, nastalo tako pred navedeno sodbo kot tudi po njej.

57. V zvezi s tem iz predložitvenega sklepa in pojasnil, ki jih je predložitveno sodišče dalo na zahtevo Sodišča, izhaja, da je storitev, ki jo opravlja družba DPAS v sporu o glavni stvari, „enaka ali zelo podobna“ storitvi, ki jo je opravljala družba Denplan, kakor je opisana v točkah od 7 do 11 zadnjenavedene sodbe.[33] Ne poznam razloga, zakaj bi dvomili o tej dejanski ugotovitvi, za katero je pristojno nacionalno sodišče. Poudarjam, da je družba DPAS vsaj implicitno priznala to enakost ali to veliko podobnost, saj je pogodbeno ureditev za izvajanje svojih storitev preoblikovala, da bi se izognila posledicam te sodbe.[34]

58. V delu A zgoraj sem navedel, da opravljanje storitev, kakršno zagotavlja družba DPAS v sporu o glavni stvari, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ker se pri tem opravljanju storitev kot takem ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska.

59. Nasprotno pa je Sodišče v točki 28 sodbe Axa UK[35] presodilo, da je opravljanje storitev, kakršno je zagotavljala družba Denplan, „načeloma“ transakcija v zvezi s plačili, ki je na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV oproščena. Vendar je nato presodilo, da je treba tako storitev opredeliti kot izterjavo dolgov in da zato zanjo velja obveznost plačila DDV.

60. Sodišče tako ni preučilo, ali so storitve, ki jih je opravljala družba Denplan, izpolnjevale merilo, ki je bilo v predhodni sodni praksi določeno za opredelitev „transakcije v zvezi s plačili ali transferji“, in sicer to, ali se povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za *prenos denarnega zneska*. Vendar po mojem mnenju skoraj ni dvoma, da taka storitev tako kot storitev, ki jo opravlja družba DPAS v sporu o glavni stvari, tega merila ne izpolnjuje.

61. Zato se s sodbo Axa UK[36] postavlja vprašanje, ali je Sodišče želelo pojem „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“ razširiti, tako da bi zajemal tudi transakcije, ki same po sebi ne povzročijo prenosa denarnega zneska.

62. Mislim, da to ni bil namen Sodišča, in sicer iz naslednjih razlogov. Najprej, Sodišče ni izrazilo namere, da bi v navedeni sodbi izvedlo tak preobrat sodne prakse, temveč je samo kratko izpostavilo, da je bila zadevna storitev „načeloma“ transakcija v zvezi s plačili, ki je oproščena, razen če gre za izterjavo dolgov.[37]

63. Dalje, Sodišče ni določilo novega merila, na podlagi katerega bi bilo pojem „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“ mogoče omejiti.

32 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

33 Glej točko12 teh sklepnih predlogov.

34 Glej točke od 16 do 19 teh sklepnih predlogov.

35 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

37 Sodba z dne 28. oktobra 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, točka 28).

64. Nazadnje, Sodišče je potrdilo svojo ustaljeno sodno prakso, ki temelji na merilu prenosa denarnega zneska, iz sodb Bookit [38] in National Exhibition Centre [39], ki sta bili izdani po sodbi Axa UK [40]. Kot sem poudaril v delu A zgoraj, [41] sta navedeni sodbi toliko bolj upoštevni, ker sta se po mojem mnenju nanašali na opravljanje storitev, ki so tesneje povezane s transakcijami v zvezi s transferji kot storitve, obravnavane v zadnjenavedeni sodbi in v sporu o glavni stvari.

65. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj v obravnavani zadevi ne uporabi rešitve, sprejete v sodbi Axa UK [42], in zato razsodi, da opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

C. Neupoštevnost identitete formalnega prejemnika storitve za uporabo člena 135(1)(d) Direktive o DDV (drugo vprašanje)

66. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, „izterjava dolgov“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

67. Menim, da glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo postavljeno vprašanje, na drugo vprašanje ni treba odgovoriti. Ta odgovor je namreč potreben le, če zadevna storitev načeloma spada na področje uporabe oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV kot „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“. V tem primeru se torej postavlja vprašanje, ali ta storitev spada pod izjemo, določeno za dejavnosti izterjave dolgov.

68. Ker Sodišču predlagam, naj odgovori, da zadevna storitev iz spora o glavni stvari ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ni več treba obravnavati obsega izjeme od navedene oprostitve. Ker moj predlagani odgovor na prvo vprašanje pomeni, da za to storitev velja obveznost plačila DDV, s praktičnega vidika ni več treba obravnavati vprašanja, ali zanjo velja obveznost plačila DDV kot za izterjavo dolga.

69. Vseeno želim še omeniti upoštevnost okoliščine za uporabo navedene oprostitve, in sicer okoliščine, navedene v drugem postavljenem vprašanju, da storitve iz spora o glavni stvari po spremembi pogodbene ureditve med zadevnimi strankami davčni zavezanec (družba DPAS) formalno opravlja plačila za dolžnika (pacienta), in ne za njegovega upnika (zobozdravnika).

70. Glede tega naj opozorim, da v skladu z ustaljeno sodno prakso upoštevanje ekonomske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV. [43] V zvezi s tem je Sodišče izrecno dopustilo možnost, da pogodbene določbe ne izražajo ekonomske stvarnosti opravljenih storitev, na kateri bi morala temeljiti uporaba sistema DDV. [44]

38 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 Sodba z dne 26. maja 2016 (C-130/15, neobjavljena, EU:C:2016:357).

40 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 Glej točke od 47 do 51 teh sklepnih predlogov.

42 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

43 Sodbe z dne 20. februarja 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, točka 23); z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, točka 43); z dne 7. oktobra 2010, Loyalty Management UK in Baxi Group (C-53/09 in C-55/09, EU:C:2010:590, točka 39), in z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 42).

44 Glej zlasti sodbo z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točka 44).

71. Iz opisa dejanskega stanja, ki ga je podalo predložitveno sodišče, izhaja, da je družba DPAS preoblikovala pogodbeno ureditev za izvajanje svojih načrtov za plačilo zobozdravstvenih storitev, da bi za prejemnika teh svojih storitev določila tudi pacienta, in ne le zobozdravnika. Izrecni cilj tega preoblikovanja je bil preprečiti, da bi bil del storitev, opravljenih za paciente, po sodbi Axa UK[45] opredeljen kot „izterjava dolgov“, da bi bil ta del še naprej oproščen DDV.[46]

72. Družba DPAS je v okviru tega preoblikovanja zdravnikom in pacientom zatrdila, da ekonomska stvarnost njenih storitev ostaja nespremenjena, saj naj bi bile spremembe „izključno administrativne“, kar pomeni, da „se v praksi ne razlikujejo od obstoječe ureditve“.[47]

73. V teh okoliščinah tako preoblikovanje pogodbene ureditve, namen katerega je bil kot prejemnika teh storitev določiti tudi pacienta, in ne več le zobozdravnika, ni upoštevno za uporabo člena 135(1)(d) Direktive o DDV. Ta ugotovitev izhaja iz obveznosti, da se uporaba sistema DDV utemelji z ekonomsko stvarnostjo zadevnih storitev v smislu zgoraj navedene sodne prakse.

74. Menim, da ta pristop izhaja tudi iz člena 131 Direktive o DDV, v skladu s katerim se oprostitve, ki so med drugim predvidene v členu 135(1)(d) navedene direktive, uporabljajo „pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“. V zvezi s tem naj pojasnim, da se mi ne zdi potrebno uporabiti doktrine zlorabe pravic, ki je sicer na področju DDV dobro uveljavljena,[48] saj je mogoče težavo, na katero je bilo opozorjeno z drugim postavljenim vprašanjem, rešiti na podlagi obveznosti opiranja na ekonomsko stvarnost zadevnih transakcij.

75. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na to vprašanje odgovori, kot je navedeno v nadaljevanju. Člen 135(1)(d) Direktive o DDV je treba razlagati tako, da okoliščina, da davčni zavezanec po spremembi pogodbene ureditve med zadevnimi strankami storitve iz spora o glavni stvari formalno opravlja za dolžnika tega plačila (pacienta), in ne za njegovega upnika (zobozdravnika), ni upoštevna za uporabo oprostitve iz navedene določbe, ker je ekonomska stvarnost te storitve ostala nespremenjena.

76. Naj pojasnim, da je ta odgovor upošteven tudi, če bi se Sodišče v nasprotju s tem, kar sem predlagal v delih A in B zgoraj, odločilo uporabiti rešitev, sprejeto v sodbi Axa UK[49], v obravnavani zadevi. Če bi Sodišče menilo, da je treba opravljanje storitev, kakršno je obravnavano v sporu o glavni stvari, opredeliti kot transakcijo „izterjave dolga“ (z obveznostjo plačila DDV), za to opredelitev po mojem mnenju ne bi bilo pomembno, ali je s pogodbeno ureditvijo iz spora o glavni stvari kot formalni prejemnik te storitve določen zobozdravnik ali pacient. Obveznost opiranja na ekonomsko stvarnost transakcij za uporabo DDV bi v tem primeru nasprotovala tudi temu, da bi se lahko zgolj z manipulacijo s pogodbenimi določbami spremenila opredelitev opravljanja storitev, medtem ko bi ekonomska stvarnost ostala nespremenjena.[50]

45 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 Glej točke od 16 do 19 teh sklepnih predlogov.

47 Glej točki 18 in19 teh sklepnih predlogov.

48 Glej zlasti sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 74 in 75); z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 35 in 36), in z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 Sodba z dne 28. oktobra 2010 (C-175/09, EU:C:2010:646).

50 Glej točko 72 teh sklepnih predlogov.

VI. Predlog

77. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče, oddelek za davčne in gospodarske spore, Združeno kraljestvo), odgovori:

1. Člen 135(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da opravljanje storitev, kakršno zagotavlja davčni zavezanec v sporu o glavni stvari, v okviru katerega davčni zavezanec zadevnima finančnima ustanovama naroči, na eni strani, naj se določen denarni znesek na podlagi pooblastila za direktno bremenitev prenese z bančnega računa pacienta na njegov bančni račun in, na drugi strani, naj se ta znesek nato po odtegnitvi plačila, dolgovanega davčnemu zavezancu, prenese z zadnjenavedenega računa na bančni račun pacientovega zobozdravnika in na bančni račun njegovega zavarovatelja, ni „transakcija v zvezi s plačili ali transferji“, ki je v skladu z navedeno določbo oproščena, ker se s to storitvijo kot tako ne povzročijo pravne in finančne spremembe, ki so značilne za prenos denarnega zneska.

2. Člen 135(1)(d) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da okoliščina, da davčni zavezanec po spremembi pogodbene ureditve med zadevnimi strankami storitve iz spora o glavni stvari formalno opravlja za dolžnika tega plačila (pacienta), in ne za njegovega upnika (zobozdravnika), ni upoštevna za uporabo oprostitve iz navedene določbe, ker je ekonomska stvarnost te storitve ostala nespremenjena.