



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

25 юли 2018 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване — Член 135, параграф 1, буква г) — Сделки, засягащи плащания и преводи — Понятие — Приложно поле — Разплащателен план за дентално лечение чрез директен дебит“

По дело C-5/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (Отделение по данъчни и финансови дела), Обединено кралство) с акт от 28 ноември 2016 г., постъпил в Съда на 6 януари 2017 г., в рамките на производство по дело

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

DPAS Limited,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Rosas, С. Toader, А. Prechal и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: Н. Saugmandsgaard Øe,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 24 януари 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за DPAS Limited, от J. Martindale, solicitor, както и от С. McDonnell, barrister, и J. Walters, QC,
- за правителството на Обединеното кралство, от Z. Lavery и J. Kraehling, в качеството на представители, подпомагани от S. Pritchard, barrister, и от К. Beal, QC,
- за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 март 2018 г.,

* Език на производството: английски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 135, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия, наричана по-нататък „данъчната администрация“) и DPAS Limited по повод на отказ за освобождаване от данъка върху добавената стойност (ДДС) на доставка на услуги, извършвана от DPAS.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС подлага на облагане с ДДС „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 В дял IX от тази директива, озаглавен „Освобождавания“, в глава 3 от посочената директива се намира член 135, параграф 1, букви б)–ж), който предвижда с еднакво по същество съдържание освобождаванията, които преди това бяха предвидени в член 13, Б, буква г), съответно точки 1–6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 5 Съгласно член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове; [...].“

Правото на Обединеното кралство

- 6 Член 31 от Value Added Tax Act 1994 (Закон от 1994 г. за данъка върху добавената стойност) предвижда в параграф 1, че „[А]оставките на стоки или услуги са освободени, ако отговарят на описанието, намиращо се понастоящем в приложение 9“.

- 7 В това приложение 9 са посочени няколко групи стоки и услуги, които са освободени от ДДС. Група 5 от него се отнася до финансовата област. В нея се предвижда освобождаване от облагане на следните услуги:

„[...]

1. Издаването, прехвърлянето или получаването на пари или други операции с пари, всякакви обезпечения на парични средства, всякакви ценни книжа или нареждане за плащане на пари.

[...]

5. Предоставянето на посреднически услуги във връзка със сделките по точки 1, 2, 3, 4 или 6 (независимо дали сделките в крайна сметка са сключени) от лице, действащо в качеството на посредник.

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 8 DPAS, което е съкращение от Dental Plan Administration Services (Услуги по управление на планове за дентално лечение), разработва, прилага и управлява планове за дентално лечение в Обединеното кралство. Тези планове, предлагани от DPAS на зъболекари, след това се продават от DPAS на пациентите на тези зъболекари от името на зъболекарския кабинет и за сметка на зъболекарите.
- 9 Съгласно акта за преюдициално запитване понятието „план за дентално лечение“ визира в конкретния случай споразумение, сключено между зъболекар и неговия пациент, по силата на което първият се съгласява да предоставя дентално лечение на пациента, който в замяна на това се съгласява да заплаща месечно определена сума, определена от двете страни. Този план включва и други услуги, тоест застрахователно покритие за някои рискове, които не спадат към плана, и предоставяни от DPAS „услуги по управление на плащания“.
- 10 Пациентите извършват ежемесечно плащания от банковите си сметки към тази на DPAS посредством нареждане за директен дебит. Съгласно акта за преюдициално запитване начинът, по който се извършва директният дебит, е „по същество еднакъв с описания в точки 7—11 от решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646)“. Всяко от тези плащания включва сумата, дължима от пациента на зъболекаря, сумата, дължима от пациента на застрахователя, и сумата, дължима от пациента на DPAS. Всеки месец DPAS плаща на всеки от зъболекарите дължимата му обща сума с оглед на всичките му пациенти, които са платили договорената месечна вноска, като изважда по-конкретно удържана от него сума като цена на услугите си.
- 11 До 1 януари 2012 г. договорните споразумения за прилагане на плановете за дентално лечение са били сключвани единствено между DPAS и зъболекарите. Данъчната администрация счита, че DPAS извършва сделки, засягащи плащания и преводи, освободени от ДДС по силата на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, а впоследствие по силата на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.
- 12 На 28 октомври 2010 г. Съдът произнася решение Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646), което се отнася до облагането с ДДС на услуги, предлагани от Denplan Ltd, което е конкурент на DPAS и също управлява разплащателни планове за дентално лечение от името на зъболекари. В това решение Съдът констатира, че Denplan предлага услуги за събиране на дългове по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шестата директива, тъй като предметът на неговите услуги е бил

получаването на плащане на дължимите вземания на клиентите на Denplan, тоест зъболекарите, и че поради това тези услуги не могат да се ползват от освобождаването, предвидено в тази разпоредба.

- 13 Вследствие на това решение DPAS реструктурира договорните аспекти на своите планове за дентално лечение с намерението да предоставя, считано от 1 януари 2012 г., услуги не само на зъболекарите, но и на пациентите.
- 14 Така, от една страна, с писмо от 8 септември 2011 г., адресирано до клиентите му зъболекари, DPAS ги информира, че за да не увеличи тарифите си вследствие на решението от 28 октомври 2010 г., Аха УК (С-175/09, ЕУ:С:2010:646), ще извърши някои „чисто административни промени“ без отражение върху сумите, които им се фактурират или които се фактурират на техните пациенти, без „практически [да] се различават от текущите споразумения“. То им указва, че за тази цел старите договорни споразумения ще бъдат изменени.
- 15 Преди предвиденото изменение тези споразумения са представлявали договор, сключен между DPAS и зъболекаря за доставката на услуги по разплащателните планове за дентално лечение (*dental payment plan services*), както и договор, сключен между DPAS, като застраховател, и пациента за доставката на допълнително застрахователно покритие. Обявеното изменение се състои в разделяне на първия от тези договори на два отделни договора, тоест, от една страна, договор между DPAS и зъболекаря за доставката на услугите по разплащателните планове за дентално лечение (*dental payment plan services*), за които се дължи ДДС, и от друга страна, договор между DPAS и пациента за доставката на „спомагателни услуги“, свързани с разплащателните планове за дентално лечение (*dental payment plan facilities*). DPAS уточнява, че размерът на неговите такси остава непроменен, тъй като то ще поема дължимия ДДС върху доставката на услугата за зъболекаря, и че другите услуги ще останат освободени от ДДС.
- 16 В новите общи условия, приложими, считано от 1 януари 2012 г., и приложени към това писмо от 8 септември 2011 г., се посочва по-конкретно, че DPAS не носи отговорност при отказ за изпълнение или оттеглянето на платежното нареждане за директен дебит.
- 17 От друга страна, DPAS изпраща на всеки от своите клиенти зъболекари проект за писмо от тяхно име до техните пациенти, които са абонирани за план за дентално лечение. В това писмо се уточнява по-конкретно, че до този момент зъболекарският кабинет е плащал на DPAS такси за управление, които са били приспадани от месечните плащания, извършвани от пациентите чрез директен дебит, че било договорено с DPAS да извърши някои административни промени и че било предложено една част от месечната сума, превеждана от пациента на DPAS чрез директен дебит, занаяпред да се удържа от последното „в рамките на задължението му към [пациента] да управлява и администрира [неговия] разплащателен план за дентално лечение, [неговата] допълнителна застраховка и телефонната линия за спешни дентални случаи“. Подчертано е, че става въпрос за „чисто административни промени, които [не засягат] обхвата на услугите, предоставяни по плана за дентално лечение, нито размера на общите [...] месечни плащания“.
- 18 В този контекст от всеки пациент е поискано да подпише формуляр за съгласие или евентуално формуляр за разрешение, уточняващ, че пациентът е съгласен, че DPAS „управлява“ дължимите плащания по плана за дентално лечение и че на това основание разрешава на DPAS да удържа месечна такса от месечното плащане, договорено със зъболекаря.
- 19 С писмо от 17 април 2012 г. данъчната администрация информира DPAS за решението си, че доставката на услуги по управление на планове за дентално лечение, извършвана от DPAS от 1 януари 2012 г., представлява една-единствена доставка на услуги в полза на зъболекарите,

облагаема с ДДС по стандартна ставка, или доставка на услуги в полза на зъболекарите, облагаема с ДДС по стандартната ставка, и доставка на услуги в полза на пациентите, също облагаема с ДДС по стандартната ставка.

- 20 DPAS оспорва това решение пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен административен съд (данъчно отделение), Обединено кралство). Пред него то поддържа, че е предоставяло на зъболекарите доставка на услуги, която се облага с ДДС по стандартната ставка, а на пациентите — отделна и освободена от облагане с ДДС доставка на услуги. Данъчната администрация поддържа позицията, изложена в това писмо, и освен това твърди, че въведените от 1 януари 2012 г. договорни споразумения представляват злоупотреба по смисъла на решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121).
- 21 С решение от 22 ноември 2013 г. тази юрисдикция по-конкретно приема, че DPAS извършва доставка на услуги на пациентите срещу заплащане, че става въпрос за освободена от ДДС сделка, засягаща плащания, и че не става въпрос за събиране на дългове, тъй като разглежданата услуга се предоставя на длъжника, а не на кредитора. Тази юрисдикция също изключва наличието на злоупотреба.
- 22 Данъчната администрация обжалва това решение пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (Отделение по данъчни и финансови дела), Обединено кралство). Тази юрисдикция по същество потвърждава, че DPAS извършва доставка на услуги на пациентите, срещу заплащане. Освен това тя потвърждава, че липсва злоупотреба, като се позовава по-специално на факта, че съгласно точка 73 от решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121) данъчнозадълженото лице има право да избира организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намали данъчното си задължение, и на факта, че в случая не може да се счита, че е създадена изкуствена конструкция, целяща да се избегнат последиците на решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646). В това отношение тя отхвърля довода на данъчната администрация, изведен от принципа на данъчен неутралитет, като приема, че разглежданата пред нея доставка на услуги е различна от тази по делото, довело до постановяването на това решение, доколкото потребителите на тези доставки били различни и се ползвали от тях в различни качества.
- 23 При все това тази юрисдикция не успява да прецени дали доставката на услуги от DPAS на пациентите е освободена от ДДС. Тя счита, че решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646) подкрепя доводите на DPAS, че тези услуги представляват сделка, засягаща плащанията, която поради това е освободена от ДДС по силата на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, но отбелязва също, че решенията от 26 май 2016 г., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) и от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357) показват, че е възможно да се направи различен анализ, и се пита как тези два подхода да се съвместят. Освен това, ако се предположи, че разглежданата доставка на услуги спада към понятието „сделки, засягащи плащания и преводи“ по смисъла на тази разпоредба, тази юрисдикция се пита относно обхвата на понятието „събиране на дългове“ по смисъла на посочената разпоредба, като се има предвид това, че макар договорните условия да са променени така, че цената на доставката на услугите вече се заплаща от длъжника вместо от кредитора, предоставяните от доставчика услуги остават като цяло едни и същи.
- 24 В това отношение данъчната администрация поддържа по същество, че функционалният анализ на услугите, предоставяни от DPAS на пациентите, не е различен от този на услугите, които са разгледани по делата, довели до постановяване на решенията от 26 май 2016 г., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) и от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357), от които следвало, че данъчнозадължено лице, което използва други доставчици на финансови услуги, за да извърши преводи между сметки, не извършва сделки, засягащи преводи. Следователно DPAS изпълнявало само административни функции. Решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646) не било релевантно в

конкретния случай, с мотива че DPAS предоставяло услуги на пациентите, а не на зъболекарите. Ако въпреки това следвало да се приеме, че DPAS извършва услуги по преводи за зъболекарите, се прилагали напътствията, изведени от решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646), и разглежданата доставка на услуги трябвало да се квалифицира като събиране на дългове, тъй като в противен случай се нарушавал принципът на данъчен неутралитет.

25 Напротив, DPAS поддържа, че в съответствие с напътствията, изведени от решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646), разглежданата доставка на услуги е сделка, засягаща плащанията, но не представлява събиране на дългове, при положение че считано от 1 януари 2012 г., тя се представя на длъжниците. Следователно ставало въпрос за освободена от ДДС доставка на услуги. Решенията от 26 май 2016 г., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) и от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357), от една страна, както и решението от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646), от друга, били съвместими с оглед по-специално на значителните фактически различия по делата, довели до тези решения. За сметка на това извършваната от него доставка на услуги била до голяма степен аналогична на услугата, разглеждана по делото, довело до постановяването на решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139).

26 При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Въззивен съд (Отделение по данъчни и финансови дела) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли освободена доставка на услуги за превод или плащане по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС услуга като извършваната от данъчнозадълженото лице в главното производство, състояща се от указание — въз основа на нареждане за директен дебит — данъчнозадълженото лице да изтегли чрез директен дебит определена парична сума от банковата сметка на пациента и след удържане на възнаградението си да я прехвърли на зъболекаря на пациента и на застрахователя? По-специално навеждат ли решения [от 26 май 2016 г., Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) и от 26 май 2016 г., National Exhibition Centre (C-130/15, непубликувано, EU:C:2016:357),] на извода, че освобождаването от ДДС по член 135, параграф 1, буква г) [от Директивата за ДДС] не е приложимо за услуга като извършваната от данъчнозадълженото лице по настоящото дело, която не включва дебитирането или кредитирането от самото данъчнозадължено лице на никакви контролирани от него сметки, но която при превод на средства е от основно значение за този превод? Или решение [от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646),] навежда на обратния извод?

2) Какви релевантни принципи следва да се приложат, когато се определя дали услуга като извършваната от данъчнозадълженото лице по настоящото дело попада в обхвата на понятието „събиране на дългове“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) [от Директивата за ДДС]? По-специално, ако (както е постановил Съдът в решението си [от 28 октомври 2010 г., Аха UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] по отношение на същата или много сходна услуга) тази услуга представлява събиране на дългове, когато се предоставя на лицето, на което се дължи плащането (а именно зъболекарите по настоящото дело и по [цитираното] дело), представлява ли тя също събиране на дългове и когато се предоставя на лицето, което дължи плащането (а именно пациентите по настоящото дело)?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 27 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да с установи дали член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС за сделките, засягащи плащанията и преводите, се прилага към доставка на услуги като разглежданата в главното производство, която се състои за данъчнозадълженото лице в това да поиска от засегнатите финансови учреждения, от една страна, да преведат парична сума от банковата сметка на пациент към тази на данъчнозадълженото лице въз основа на нареждане за директен дебит и от друга страна, тази сума да се прехвърли, след приспадане на дължимото възнаграждение на това данъчнозадължено лице, от неговата банкова сметка към съответните банкови сметки на зъболекаря и на застрахователя на този пациент.
- 28 Съгласно постоянната практика на Съда случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решения от 25 февруари 1999 г., СРР, С-349/96, EU:C:1999:93, т. 15 и от 26 май 2016 г., Bookit, С-607/14, EU:C:2016:355, т. 33 и цитираната съдебна практика).
- 29 Също съгласно постоянната съдебна практика термините, използвани за обозначаване на тези случаи на освобождаване, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват изключения от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице (решения от 10 март 2011 г., Skandinaviska Enskilda Banken, С-540/09, EU:C:2011:137, т. 20 и от 26 май 2016 г., Bookit, С-607/14, EU:C:2016:355, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 30 В този контекст следва да се припомни, че член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки освобождават „сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове“.
- 31 Така освободените по силата на посочената разпоредба сделки се определят в зависимост от естеството на предоставените услуги, а не в зависимост от доставчика или получателя на услугата. Следователно освобождаването не е подчинено на условието сделките да се извършат от определен вид образувание или юридическо лице, а на условието разглежданите сделки да попадат в областта на финансовите сделки (вж. в този смисъл решения от 28 октомври 2010 г., Аха UK, С-175/09, EU:C:2010:646, т. 26 и цитираната съдебна практика и от 26 май 2016 г., Bookit, С-607/14, EU:C:2016:355, т. 36).
- 32 В настоящия случай предмет на делото в главното производство е само освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС в полза на „сделките, [...], засягащи [...] плащания[та] [и] преводи[те]“.
- 33 В това отношение Съдът е приел, че преводът е операция, при която се изпълнява нареждане за прехвърляне на парична сума от една банкова сметка в друга. За тази операция е характерно по-специално, че води до промяна на съществуващото правно и финансово отношение, от една страна, между наредителя и получателя и от друга страна, между тях и съответната им банка, както и евентуално между банките. Освен това операцията, която води до тази промяна, е единствено прехвърлянето на парични средства между сметките, без значение на какво основание. По този начин, тъй като преводът е единствено способ за прехвърляне на средства, функционалните аспекти са решаващи, за да се определи дали дадена операция представлява

превод по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС (решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 53 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 38 и цитираната съдебна практика).

- 34 Освен това текстът на тази разпоредба по принцип не изключва разделянето на сделката по превод на различни отделни услуги, които следователно представляват „сделки, засягащи“ преводите по смисъла на тази разпоредба (решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 64 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 39). При все това предвиденото в посочената разпоредба освобождаване засяга само сделки, които образуват обособено цяло, което, преценено по-общо, изпълнява специфичните и съществени функции на подобни преводи, доколкото води до прехвърляне на средства и до правни и финансови изменения, материализиращи този превод (вж. в този смисъл решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 66—68 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 39).
- 35 Това тълкуване не предопределя начините за осъществяване на тези сделки, доколкото превод може да се извърши с прехвърляне на средства или по безналичен начин по сметките (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 80 и 81).
- 36 Следва още освободените услуги по смисъла на Директивата за ДДС да се разграничават от извършването на обикновени материални, технически или административни услуги. За тази цел е уместно по-специално да се прецени обхватът на отговорността на доставчика на услугите, и в частност дали тази отговорност се свежда само до техническите аспекти, или пък обхваща и специфичните и съществени функции на сделките (вж. в този смисъл решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 66 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 40).
- 37 Освен това съгласно постоянната практика на Съда сделките, засягащи преводите, и сделките, засягащи плащанията, се третират по един и същ начин за целите на освобождаването по член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 50 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 38 Както също генералният адвокат е посочил в точки 35 и 39 от своето заключение, от това следва, че доставка на услуги би могла да се квалифицира като „сделка, засягаща преводите“ или като „сделка, засягаща плащанията“ по смисъла член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, само ако тя има за последица осъществяването на правни и финансови изменения, характеризирани прехвърлянето на парична сума. Обратно, не спада към това понятие доставката на обикновена материална, техническа или административна услуга, с която не се извършват подобни изменения (вж. по-конкретно в този смисъл решение от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 40 и 41).
- 39 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване следва, че разглежданата в главното производство доставка на услуги се състои за DPAS, от една страна, в това да поиска от финансовото учреждение на пациента, абониран за план за дентално лечение, да преведе предварително определена парична сума от банковата сметка на този пациент към тази на DPAS въз основа на нареждане за директен дебит и от друга страна, да поиска след това от финансовото учреждение, в което има сметка, да прехвърли тази сума от посочената сметка към съответните банкови сметки на зъболекаря и на застрахователя на пациента, при което DPAS запазва една част от нея като възнаграждение, което пациентът му дължи за тази сделка, която самото DPAS квалифицира като „управление на плащания [дължими от пациента по плана] за дентално лечение [за който е абониран]“.

- 40 Сама по себе си подобна доставка на услуги не води до правните и финансови изменения, характерни за прехвърлянето на парична сума по смисъла на припомнената съдебна практика в точки 33—38 от настоящото решение, а има административен характер.
- 41 Всъщност DPAS не извършва само прехвърлянията или материализирането в съответните банкови сметки на паричните суми, договорени в рамките на разглежданите в главното производство планове за дентално лечение, а иска от съответните финансови учреждения да извършат тези прехвърляния. За сметка на това, както поддържа данъчната администрация, доставка на услуги като разглежданата в главното производство е сравнима с услугата по обработване на картови плащания, предмет на делото, приключило с решението от 26 май 2016 г., *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355). По това дело по същество става въпрос за доставка на услуги, която за данъчнозадълженото лице се състои в това да представи на съответните финансови учреждения искания за плащания, които клиентите преди това са се съгласили да извършат за покупката на стока и които представляват предварителен етап за осъществяването на сделките, засягащи плащанията и преводите, извършени от тези учреждения (вж. в този смисъл решение от 26 май 2016 г., *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 44—51 и т. 53).
- 42 Както също е посочил генералният адвокат в точка 51 от своето заключение, доставка на услуги като разглежданата в главното производство представлява само предварителен етап в сделката, засягаща плащанията и преводите, посочена в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.
- 43 В това отношение може още да се посочи, че безспорно разглежданата в главното производство доставка на услуги е, в рамките на съответните планове за дентално лечение, абсолютно необходима за осъществяването на плащанията, които пациентите дължат на техните зъболекари и застрахователи, при положение че с намесата на DPAS се изразява волята на пациентите за извършване на въпросните плащания. При все това, тъй като член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува стриктно, сам по себе си фактът, че дадена услуга е абсолютно необходима, за да се осъществи освободена сделка, не е основание да се приеме, че тази услуга е освободена от облагане (решения от 13 декември 2001 г., *CSC Financial Services*, C-235/00, EU:C:2001:696, т. 32 и от 26 май 2016 г., *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 45 и цитираната съдебна практика).
- 44 Освен това от действащите, считано от 1 януари 2012 г., нови общи условия, приложени към писмото до зъболекарите от 8 септември 2011 г. и възпроизведени в акта за преюдициално запитване, следва че DPAS не отговаря при отказ за изпълнение или оттеглянето на платежното нареждане за директен дебит, въз основа на което същото иска от банковата сметка на съответния пациент да се удържат сумите, които то трябва след това да прехвърли на зъболекаря или на застрахователя.
- 45 Освен това, що се отнася до структурата и целите на Директивата за ДДС, следва да се отбележи, от една страна, че сделките, освободени по силата на член 135, параграф 1, букви г)—е) от тази директива, макар че не трябва непременно да се извършват от банка или от финансово учреждение, са по естеството си финансови сделки (вж. по-конкретно решение от 22 октомври 2015 г., *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 37 и цитираната съдебна практика, както и в този смисъл решение от 26 май 2016 г., *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 36 и 54). Както обаче беше констатирано в точки 40 и 41 от настоящото решение, доставка на услуги като разглежданата в главното производство има административен характер.
- 46 От друга страна, целта на предвидените в член 135, параграф 1, букви г)—е) от Директивата за ДДС освобождавания е по-конкретно да се отстранят трудностите, свързани с определянето на данъчната основа и на размера на подлежащия на приспадане ДДС (вж. по-конкретно решения от 19 април 2007 г., *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, т. 24 и от 22 октомври 2015 г., *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 36). При все това от акта за преюдициално

запитване следва, че размерът на възнаграждението, което пациентът дължи на DPAS за доставката на разглежданите по главното производство услуги, представлява разлика между сумата, която била е удържана от сметката на този пациент, и сумите, които след това DPAS е прехвърлило на зъболекаря и на застрахователя на този пациент. При това положение определянето на данъчната основа не е особено трудно.

- 47 Следователно с оглед на гореизложеното трябва да се констатира, че доставка на услуги като разглежданата в главното производство не би могла да спада към освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, в полза на сделките, засягащи плащанията и преводите.
- 48 Освен това запитващата юрисдикция се пита доколко релевантно за настоящото дело е решението от 28 октомври 2010 г., Аха УК (C-175/09, EU:C:2010:646). В това отношение следва да се отбележи, подобно на генералният адвокат в точки 59—63 от неговото заключение, че в това решение Съдът не е проверил дали доставката на услуги, предмет на делото, по което то е постановено, отговаря на критерия, установен от по-ранната практика на Съда, за да бъде идентифицирана сделка, засягаща плащанията и преводите, от която практика вече е следвало, че релевантният критерий в това отношение се извежда от това дали съответната доставка на услуги има за последица осъществяването на правни и финансови изменения, характерни за прехвърлянето на парична сума (вж. решения от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 53 и 66 и от 13 декември 2001 г., CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, т. 26—28), а е концентрирал анализа си върху въпроса дали тази доставка на услуги спада към понятието „събиране на дългове“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, понастоящем член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.
- 49 От това решение също не следва, че с него Съдът е искал да разшири понятието „сделки [...] засягащи [...] плащания [и] преводи“ по смисъла на тези разпоредби, както то вече е било определено от предходната съдебна практика, така че в него да се включат сделките, които сами по себе си не водят до правните и финансови изменения, характерни за прехвърлянето на парична сума, нито да даде ново определение на това понятие с въвеждането на нови критерии.
- 50 С оглед на тези данни от това решение по никакъв начин не би могло да се направи извод в полза на освобождаването на разглежданата по главното производство доставка на услуги, с мотива че тя представлява сделка, засягаща плащанията или преводите по смисъла на практиката на Съда.
- 51 С оглед на всички изложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС на сделките, засягащи плащанията и преводите, не се прилага към доставка на услуги като разглежданата в главното производство, която се състои за данъчнозадълженото лице в това да поиска от засегнатите финансови учреждения, от една страна, да преведат парична сума от банковата сметка на пациент към тази на данъчнозадълженото лице въз основа на нареждане за директен дебит и от друга страна, тази сума да се прехвърли, след приспадане на дължимото възнаграждение на това данъчнозадължено лице, от неговата банкова сметка към съответните банкови сметки на зъболекаря и на застрахователя на този пациент.

По втория въпрос

- 52 С оглед на отговора, даден на първия въпрос, не следва да се отговаря на втория въпрос.

По съдебните разноси

- 53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 135, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от ДДС на сделките, засягащи плащанията и преводите, не се прилага към доставка на услуги като разглежданата в главното производство, която се състои за данъчнозадълженото лице в това да поиска от засегнатите финансови учреждения, от една страна, да преведат парична сума от банковата сметка на пациент към тази на данъчнозадълженото лице въз основа на нареждане за директен дебит и от друга страна, тази сума да се прехвърли, след приспадане на дължимото възнаграждение на това данъчнозадължено лице, от неговата банкова сметка към съответните банкови сметки на зъболекаря и на застрахователя на този пациент.

Подписи