



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. července 2018*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození od daně – Článek 135 odst. 1 písm. d) – Činnosti týkající se plateb a převodů – Pojem – Rozsah působnosti – Platební plán zubní péče hrazené prostřednictvím přímého inkasa“

Ve věci C-5/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království] ze dne 28. listopadu 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 6. ledna 2017, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

DPAS Limited,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. ledna 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za DPAS Limited J. Martindale, solicitor, jakož i C. McDonnellem, barrister, a J. Waltersem, QC,
- za vládu Spojeného království Z. Lavery a J. Kraehling, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci se S. Pritchardem, barrister, a K. Bealem, QC,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. března 2018,

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 135 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku, dále jen „daňová správa“) a společností DPAS Limited, jejímž předmětem je odmítnutí daňové správy osvobodit od daně z přidané hodnoty (DPH) službu poskytnutou společností DPAS.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 4 V hlavě IX této směrnice, nadepsané „Osvobození od daně“, je v kapitole 3 obsažen čl. 135 odst. 1 písm. b) až g), který v podstatě v totožném znění stanoví výjimky dříve stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodech 1 až 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 5 Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

Právo Spojeného království

- 6 Článek 31 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty) v odstavci 1 stanoví, že „[d]odání zboží a poskytnutí služby je osvobozeno od daně za předpokladu, že spadá do kategorie uvedené v příloze 9“.
- 7 Tato příloha 9 uvádí několik skupin zboží a služeb, na které se vztahuje osvobození od DPH. Skupina 5 této přílohy se týká financí. Stanoví osvobození od daně pro následující služby:

„[...]

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

[...]

5. Poskytování zprostředkovatelských služeb v souvislosti s jakoukoliv operací uvedenou v bodech 1, 2, 3, 4 nebo 6 (bez ohledu na to, zda jsou tyto operace nakonec provedeny či nikoliv) osobou, která jedná jako zprostředkovatel.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 Společnost DPAS, což je zkratka pro „Dental Plan Administration Services“ (služby správy plánů zubní péče), sestavuje, provádí a spravuje plány zubní péče ve Spojeném království. Tyto plány, které společnost DPAS nabízí zubním lékařům, jsou následně prodávány společností DPAS pacientům těchto zubních lékařů jménem zubní ordinace a jménem zubních lékařů.
- 9 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pojem „plán zubní péče“ v projednávaném případě znamená ujednání mezi zubním lékařem a jeho pacientem, v rámci kterého se zubní lékař zavazuje k poskytování zubní péče pacientovi, který se za to zavazuje platit měsíční paušální částku dohodnutou mezi zubním lékařem a jeho pacientem. Tento plán zahrnuje i další služby, konkrétně pojistné krytí určitých rizik, na které se plán nevztahuje, a „služby správy plateb“ poskytované společností DPAS.
- 10 Pacienti hradí měsíční platby ze svých bankovních účtů společnosti DPAS na základě svolení k přímému inkasu. Podle předkládacího rozhodnutí je způsob provádění přímého inkasa „téměř totožný se způsobem provádění popsaným v bodech 7 až 11 rozsudku ze dne 28. října 2010, AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646)“. Každá z těchto plateb zahrnuje částku, kterou pacient musí zaplatit zubnímu lékaři, částku, kterou pacient musí zaplatit pojistiteli, a částku, kterou pacient musí zaplatit společnosti DPAS. Každý měsíc posílá společnost DPAS zubním lékařům souhrnnou částku, která jim má být uhrazena za všechny jejich pacienty, kteří zaplatili dohodnuté měsíční částky, po odečtení zejména částky, jež si společnost DPAS ponechává jako odměnu za své služby.
- 11 Do 1. ledna 2012 byla smluvní ujednání provádějící plány zubní péče uzavírána pouze mezi společností DPAS a zubními lékaři. Daňová správa měla za to, že společnost DPAS prováděla činnosti týkající se plateb nebo převodů osvobozené od DPH v souladu s čl. 13 částí B písm. d) bodem 3 šesté směrnice a později s čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.
- 12 Soudní dvůr vydal dne 28. října 2010 rozsudek ve věci AXA UK (C-175/09, EU:C:2010:646), která se týkala povinnosti k DPH za služby poskytnuté společností Denplan Ltd, konkurenta společnosti DPAS, která rovněž nabízela platební plány pro poskytování zubní péče jménem zubních lékařů. V tomto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že společnost Denplan poskytovala služby vymáhání dluhů ve smyslu článku 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice, jelikož předmětem jejich služeb bylo přijímání plateb dlužných zákazníkům společnosti Denplan, tj. zubním lékařům, a že z tohoto důvodu se na ně nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení.
- 13 V návaznosti na tento rozsudek společnost DPAS od 1. ledna 2012 smluvně upravila své plány zubní péče tak, že nadále poskytovala služby nejen zubním lékařům, ale i pacientům.
- 14 Společnost DPAS tak dopisem ze dne 8. září 2011, který zaslala svým zákazníkům – zubním lékařům, informovala tyto lékaře o tom, že za účelem nezvyšování svých cen v důsledku rozsudku ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) provede určité „změny ryze administrativní povahy“, jež nebudou mít žádný vliv na částky, které jsou jim nebo jejich pacientům účtovány, a nemají za následek „žádný praktický rozdíl oproti stávajícím ujednáním“. Sdělila jim, že za tímto účelem budou stará smluvní ujednání změněna.

- 15 Před plánovanou změnou tato ujednání sestávala ze smlouvy uzavřené mezi společností DPAS a zubním lékařem o poskytování služeb platebních plánů zubní péče (*dental payment plan services*), jakož i ze smlouvy uzavřené mezi společností DPAS jakožto zástupcem pojistitelů a pacientem o poskytování připojištění. Ohlášená změna spočívala v rozdělení první z těchto smluv na dvě samostatné smlouvy, a to na jedné straně smlouvy uzavřené mezi společností DPAS a zubním lékařem o poskytování služeb platebních plánů zubní péče (*dental payment plan services*), podléhajících DPH, a na straně druhé smlouvy uzavřené mezi společností DPAS a pacientem o „zprostředkování“ platebních plánů zubní péče (*dental payment plan facilities*). Společnost DPAS uvedla, že se její ceny nezmění, jelikož ponese DPH za služby poskytované zubním lékařům a že ostatní služby budou i nadále osvobozeny od DPH.
- 16 Nové všeobecné podmínky platné od 1. ledna 2012, které byly připojeny k tomuto dopisu ze dne 8. září 2011, zejména uváděly, že společnost DPAS neodpovídá za neprovedení přímého inkasa nebo za zrušení svolení k přímému inkasu.
- 17 Kromě toho společnost DPAS poslala každému svému zákazníkovi – zubnímu lékaři dopis s jejich hlavičkou určený jejich pacientům, kteří souhlasili s plánem zubní péče. V dopise bylo zejména uvedeno, že zubní ordinace dosud platila společnosti DPAS administrativní poplatky, které byly strhávány z měsíční platby, kterou přímým inkasem hradili jednotliví pacienti, že bylo se společností DPAS dohodnuto provedení určitých změn v administrativních postupech a že se od nynějška navrhuje, aby si část měsíční platby, kterou pacienti hradí společnosti DPAS prostřednictvím přímého inkasa, tato společnost napříště ponechávala „na základě jejího závazku vůči [pacientovi] spravovat a vést [jeho] platební plán zubní péče, [jeho] připojištění a zubní pohotovostní telefonní linku“. Bylo zdůrazněno, že se jedná o „změny ryze administrativní povahy, které se nedotýkají krytí poskytnutého v rámci plánu zubní péče, ani úrovně celkových měsíčních plateb“.
- 18 V tomto kontextu byl každý pacient požádán, aby podepsal formulář se souhlasem nebo případně formulář se zmocněním, ve kterém bylo uvedeno, že pacient souhlasí s tím, aby společnost DPAS „spravovala a vedla“ platby splatné podle plánu zubní péče, a že zmocňuje společnost DPAS k tomu, aby strhávala měsíční poplatky z měsíční platby dohodnuté se zubním lékařem.
- 19 Dopisem ze dne 17. dubna 2012 informovala daňová správa společnost DPAS o svém rozhodnutí, podle kterého služba správy plánů zubní péče poskytovaná společností DPAS od 1. ledna 2012 představuje buď jedinou službu poskytovanou zubním lékařům, která podléhá běžné sazbě DPH, nebo službu poskytovanou zubním lékařům, která podléhá běžné sazbě DPH, a službu poskytovanou pacientům, která rovněž podléhá běžné sazbě DPH.
- 20 Společnost DPAS toto rozhodnutí napadla před First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. Před tímto soudem tvrdila, že poskytovala zubním lékařům službu podléhající běžné sazbě DPH a pacientům oddělenou službu, jež byla osvobozena od DPH. Daňová správa trvala na stanovisku vyjádřeném v uvedeném dopise a dále tvrdila, že smluvní ujednání zavedená od 1. ledna 2012 představují zneužívající jednání ve smyslu rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).
- 21 Rozhodnutím ze dne 22. listopadu 2013 tento soud mimo jiné rozhodl, že společnost DPAS poskytovala pacientům službu výměnou za protiplnění, že se jednalo o činnost týkající se plateb osvobozenou od DPH a že se nejednalo o vymáhání pohledávek, jelikož dotčená služba byla poskytnuta dlužníkovi, nikoliv věřiteli. Tento soud také vyloučil existenci zneužití.
- 22 Daňová správa podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království]. Tento soud v podstatě potvrdil, že společnost DPAS poskytovala pacientům službu za protiplnění. Dále potvrdil absenci zneužití, přičemž odkázal konkrétně na skutečnost, že podle bodu 73 rozsudku ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121), má osoba povinná k dani právo na volbu struktury své

činnosti tak, aby omezila svoji daňovou povinnost, a na skutečnost, že v tomto případě nelze mít za to, že se jednalo o umělou konstrukci, jejímž cílem bylo vyhnout se důsledkům rozsudku ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646). V tomto ohledu odmítl argument daňové správy vycházející ze zásady daňové neutrality, neboť se domníval, že služba dotčená ve věci, kterou projednával, se liší od služby, o kterou se jednalo ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, jelikož spotřebitelé těchto služeb byli odlišní a přijímali je v odlišných postaveních.

- 23 Tento soud nicméně nebyl schopen rozhodnout o tom, zda je služba poskytovaná společností DPAS pacientům osvobozena od DPH. Je toho názoru, že rozsudek ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), podporuje argumentaci společnosti DPAS, podle které tyto služby představují činnost týkající se plateb, tedy osvobozenou od DPH v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, ale také podotýká, že rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357), ukazují, že je možná jiná analýza a ptá se, jak je sladit. Navíc za předpokladu, že dotčená služba spadá pod pojem „činnost týkající se plateb a převodů“ ve smyslu tohoto ustanovení, se zabývá otázkou rozsahu působnosti pojmu „vymáhání pohledávek“ ve smyslu uvedeného ustanovení, neboť i když se smluvní podmínky změnil tak, že protiplnění za poskytnutí služby nyní hradí dlužník místo věřitele, jsou služby poskytované poskytovatelem služeb v podstatě totožné.
- 24 V tomto ohledu daňová správa v podstatě tvrdí, že funkční analýza služeb poskytovaných společností DPAS pacientům se neliší od funkční analýzy služeb, o které se jednalo ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357), z nichž vyplývá, že osoba povinná k dani, která využívá jiných poskytovatelů finančních služeb k převodu mezi účty, neprovádí činnost týkající se převodů. Společnost DPAS proto vykonává pouze administrativní úkoly. Rozsudek ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), není v tomto případě relevantní, jelikož společnost DPAS poskytovala služby pacientům, nikoliv zubním lékařům. Pokud by však bylo třeba konstatovat, že společnost DPAS poskytuje služby spočívající v převodech zubním lékařům, uplatnily by se závěry vyplývající z rozsudku ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) a poskytování dotčených služeb by muselo být kvalifikováno jako vymáhání pohledávek, ledaže by byla porušena zásada daňové neutrality.
- 25 Společnost DPAS naopak tvrdí, že v souladu se závěry vyplývajícími z rozsudku ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), je dotčená služba činností týkající se plateb, ale nepředstavuje vymáhání pohledávek, protože od 1. ledna 2012 je tato služba poskytována dlužníkům. Jedná se tedy o službu osvobozenou od DPH. Rozsudky ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357), na jedné straně, a rozsudek ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646), na straně druhé, jsou slučitelné, a to zejména s ohledem na významné faktické rozdíly ve věcech, ve kterých byly tyto rozsudky vydány. Služba, kterou poskytuje, se naopak značně podobá službě dotčené ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139).
- 26 Za těchto podmínek se Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát)], rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je taková služba, jako je služba poskytovaná v projednávaném případě osobou povinnou k dani, spočívající v zadání příkazu k odepsání finančních prostředků prostřednictvím přímého inkasa na základě svolení k přímému inkasu z bankovního účtu pacienta a po stržení odměny osoby povinné k dani v jejich převedení osobou povinnou k dani pacientovu zubnímu lékaři a pojistiteli, činností týkající se převodů nebo plateb osvobozenou od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH? Vyplývá konkrétně z rozsudků [ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355), a ze dne 26. května 2016, National Exhibition Centre (C-130/15, nezveřejněný, EU:C:2016:357)] závěr, že osvobození od DPH uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. d)

[směrnice o DPH] není použitelné na takovou službu, jako je služba poskytovaná osobou povinnou k dani v projednávaném případě, v rámci které osoba povinná k dani sama neodepisuje ani nepřipisuje finanční prostředky na žádné účty, kterými disponuje, ale která, pokud dojde k převodu finančních prostředků, je pro takový převod podstatná? Nebo vede rozsudek [ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] k opačnému závěru?

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

K předběžným otázkám

K první otázce

- 27 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení pro činnosti týkající se plateb a převodů vztahuje na takovou službu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která pro osobu povinnou k dani spočívá v tom, že žádá dotyčné finanční instituce, aby na základě svolení k přímému inkasu byla z bankovního účtu pacienta převedena peněžní částka na účet osoby povinné k dani a aby tato částka byla po stržení odměny náležící této osobě povinné k dani převedena z bankovního účtu této osoby na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele tohoto pacienta.
- 28 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15, jakož i ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 33 a citovaná judikatura).
- 29 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že výrazy použité pro označení uvedených osvobození od daně je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (rozsudky ze dne 10. března 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, bod 20, jakož i ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 34 a citovaná judikatura).
- 30 V tomto kontextu je třeba připomenout, že čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví, že členské státy osvobodí od daně „činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“.
- 31 Plnění osvobozená od daně na základě uvedeného ustanovení jsou tedy vymezena v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoliv v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby. Osvobození od daně tedy nepodléhá podmínce, aby plnění byla uskutečňována určitým typem zařízení nebo právnické osoby, ale podmínce, aby dotčená plnění spadala do oblasti finančních činností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. října 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, bod 26 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 36).

- 32 Ve věci v původním řízení existují pochybnosti pouze ohledně osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH pro „činnosti [...] týkající se [...] plateb [a] převodů“.
- 33 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že převod je operace spočívající v provedení příkazu k převodu určité peněžní částky z jednoho bankovního účtu na jiný. Vyznačuje se zejména tím, že je spojen se změnou právní a finanční situace mezi osobou zadávající příkaz a příjemcem a dále mezi těmito stranami a jejich příslušnými bankami, jakož i v některých případech mezi bankami. Kromě toho operací, která vede k této změně, je pouze převod prostředků mezi účty, a to nezávisle na jeho důvodu. Vzhledem tedy k tomu, že převod je pouze prostředkem k převedení finančních prostředků, jsou rozhodující pro určení, zda daná transakce představuje převod ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, funkční aspekty (rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 53, jakož i ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 38 a citovaná judikatura).
- 34 Kromě toho znění tohoto ustanovení v zásadě nebrání tomu, aby byl převod rozdělen na samostatné operace, které poté představují „činnosti týkající se“ převodů ve smyslu tohoto ustanovení (rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 64, a ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 39). Osvobození od daně stanovené v uvedeném ustanovení se však vztahuje pouze na činnosti, které tvoří samostatný celek, jehož účinkem je – posuzuje-li se globálně – plnit specifické a zásadní funkce takových převodů tím, že mají za následek převod finančních prostředků a jsou spojeny se změnami právní a finanční situace, které naplňují tento převod (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, body 66 až 68, a ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 39).
- 35 Tento výklad nepředjímá podrobnosti provedení těchto plnění, jelikož převod může být uskutečněn skutečným převedením prostředků nebo prostřednictvím záznamu na účtech (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, body 80 a 81).
- 36 Dále je třeba služby osvobozené od daně ve smyslu směrnice o DPH odlišovat od poskytování pouhých materiálních, technických či administrativních služeb. Za tímto účelem je třeba posoudit především rozsah odpovědnosti poskytovatele dotčených služeb, a zejména otázku, zda je tato odpovědnost omezena na technické aspekty, či se vztahuje na specifické a podstatné prvky, jimž se tyto činnosti vyznačují (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 66, a ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 40).
- 37 Kromě toho se podle ustálené judikatury Soudního dvora na činnosti týkající se převodů a na činnosti týkající se plateb pohlíží stejně, pokud jde o osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 50, a ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 43 a citovaná judikatura).
- 38 Jak uvedl rovněž generální advokát v bodech 35 a 39 svého stanoviska, z těchto skutečností vyplývá, že poskytování služeb lze kvalifikovat jako „činnosti týkající se převodů“ nebo „činnosti týkající se plateb“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH pouze tehdy, když má za následek vyvolání změn právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky. Pod tyto pojmy naopak nespadá poskytování pouhých materiálních, technických nebo administrativních služeb, které takové změny nevyvolávají (v tomto smyslu zejména viz rozsudek ze dne 26. května 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, body 40 a 41).
- 39 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, spočívá v případě společnosti DPAS v tom, že žádá finanční instituci pacienta, který souhlasil s plánem zubní péče, aby na základě svolení k přímému inkasu převedla z bankovního účtu tohoto pacienta předem určenou peněžní částku na bankovní účet společnosti DPAS a poté žádá finanční instituci, u které má zřízen svůj bankovní účet, aby převedla tuto částku z tohoto účtu na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele pacienta, přičemž společnost DPAS si ponechává

část této částky jako odměnu, která jí náleží od pacienta za toto plnění, které společnost DPAS sama kvalifikuje jako „správu plateb [dlužných ze strany pacienta z titulu] plánu zubní péče [, se kterým souhlasil]“.

- 40 Takové poskytování služeb samo o sobě nevyvolává změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky ve smyslu judikatury uvedené v bodech 33 až 38 tohoto rozsudku, ale má administrativní povahu.
- 41 Společnost DPAS totiž osobně neprovádí převody peněžních částek dohodnutých v rámci plánů zubní péče, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, ani nezaznamenává tyto částky na příslušných bankovních účtech, ale žádá, aby dotyčné finanční instituce tyto převody provedly. Naopak, jak tvrdí daňová správa, služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je srovnatelná se službou zpracování platby kartou, o jakou se jednalo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 26. května 2016, *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355). V dané věci se v podstatě jednalo o službu, která pro osobu povinnou k dani spočívala v tom, že předkládala příslušným finančním institucím žádosti o platby, jejichž provedení zákazníci předem odsouhlasili za účelem nákupu zboží, a která byla etapou předcházející provedení činností týkajících se plateb a převodů ze strany těchto institucí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2016, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355 body 44 až 51 a 53).
- 42 Jak uvedl generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, taková služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je pouze etapou předcházející činnosti týkající se plateb a převodů, na kterou se vztahuje čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.
- 43 V tomto ohledu lze ještě uvést, že služba, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, je sice v rámci dotčených plánů zubní péče nezbytná pro uskutečnění plateb, které mají pacienti zaplatit svým zubním lékařům a pojistitelům, jelikož prostřednictvím intervence společnosti DPAS se projevuje vůle pacientů provádět dotčené platby. Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH však musí být vykládán striktně a pouhá skutečnost, že daná služba je nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně, neumožňuje dospět k závěru o osvobození této služby od daně (rozsudky ze dne 13. prosince 2001, *CSC Financial Services*, C-235/00, EU:C:2001:696, bod 32, jakož i ze dne 26. května 2016, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, bod 45 a citovaná judikatura).
- 44 Z nových všeobecných podmínek zavedených od 1. ledna 2012, které byly připojeny k dopisu ze dne 8. září 2011 a citovány v předkládacím rozhodnutí, dále vyplývá, že společnost DPAS neodpovídá za neprovedení přímého inkasa nebo za zrušení svolení k přímému inkasu, na jehož základě společnost DPAS žádá, aby byly z bankovního účtu dotyčného pacienta odečteny částky, které mají být následně převedeny na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele.
- 45 Pokud jde dále o strukturu a cíle směrnice o DPH, je třeba uvést, že plnění osvobozená od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) této směrnice představují svojí povahou finanční operace, ačkoli nemusí být nutně poskytována bankami nebo finančními institucemi (viz zejména rozsudek ze dne 22. října 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 37 a citovaná judikatura, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. května 2016, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, body 36 a 54). Jak bylo přitom uvedeno v bodech 40 a 41 tohoto rozsudku, poskytování služeb, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, má administrativní povahu.
- 46 Kromě toho mají osvobození od daně stanovená v čl. 135 odst. 1 písm. d) až f) směrnice o DPH za cíl zejména odstranit obtíže spojené s určením daňového základu i částky odpočitatelné DPH (zejména viz rozsudky ze dne 19. dubna 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, EU:C:2007:232, bod 24, jakož i ze dne 22. října 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 36). Z předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že výše odměny, kterou pacient hradí společnosti DPAS za poskytování služeb dotčených v původním řízení, odpovídá rozdílu mezi částkou, která byla odečtena z účtu tohoto pacienta, a částkami, které posléze společnost DPAS vyplácí zubnímu lékaři a pojistiteli tohoto pacienta. Za těchto okolností nezpůsobuje určení daňového základu žádné zvláštní obtíže.

- 47 S ohledem na výše uvedené je tedy třeba konstatovat, že na takovou službu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, se osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH pro činnosti týkající se plateb a převodů nemůže vztahovat.
- 48 Předkládající soud se mimoto zabývá otázkou relevantnosti rozsudku ze dne 28. října 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646) v projednávané věci. V tomto ohledu je třeba připomenout, jak uvedl generální advokát v bodech 59 až 63 svého stanoviska, že Soudní dvůr nezkoumal, zda služba dotčená ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, splňovala kritérium formulované v předchozí judikatuře pro účely určení činnosti týkající se plateb nebo převodů, ze které již bylo zřejmé, že relevantním kritériem v tomto ohledu je, zda má dotyčná služba za následek vyvolání změn právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky (viz rozsudky ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, body 53 a 66, jakož i ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, body 26 až 28), ale zaměřil svou analýzu na to, zda tato služba spadá pod pojem „vymáhání dluhů“ ve smyslu článku 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice, který se stal článkem 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.
- 49 Z tohoto rozsudku rovněž nevyplývá, že by měl Soudní dvůr v úmyslu tímto rozsudkem rozšířit pojem „činnosti [...] týkající se [...] plateb [a] převodů“ ve smyslu těchto ustanovení, jak již byl vymezen judikaturou, které mu předcházela, tak, aby zahrnoval plnění, která sama o sobě nevyvolávají změny právní a finanční situace, jimiž se vyznačuje převod určité peněžní částky, nebo nově definovat tento pojem stanovením nových kritérií.
- 50 Vzhledem k těmto skutečnostem nelze z tohoto rozsudku vyvodit žádný závěr ve prospěch osvobození služby dotčené v původním řízení od daně z důvodu, že představuje činnost týkající se plateb nebo převodů ve smyslu judikatury Soudního dvora.
- 51 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH stanovené v tomto ustanovení pro činnosti týkající se plateb a převodů nevztahuje na takovou službu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která v případě osoby povinné k dani spočívá v tom, že žádá dotyčné finanční instituce, aby na základě svolení k přímému inkasu byla z bankovního účtu pacienta převedena peněžní částka na účet osoby povinné k dani a aby tato částka byla po stržení odměny náležící této osobě povinné k dani převedena z bankovního účtu této osoby na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele tohoto pacienta.

K druhé otázce

- 52 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není důvodné odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

- 53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené v tomto ustanovení pro činnosti týkající se plateb a převodů nevztahuje na takovou službu, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která v případě osoby

povinné k dani spočívá v tom, že žádá dotyčné finanční instituce, aby na základě svolení k přímému inkasu byla z bankovního účtu pacienta převedena peněžní částka na účet osoby povinné k dani a aby tato částka byla po stržení odměny náležící této osobě povinné k dani převedena z bankovního účtu této osoby na příslušné bankovní účty zubního lékaře a pojistitele tohoto pacienta.

Podpisy.