



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
esitatud 21. märtsil 2018¹

Kohtuasi C-5/17

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
versus
DPAS Limited**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastus – Artikli 135 lõike 1 punkt d – Maksete ja ülekannetega seotud tehingud – Puudumine – Hambaravikulude otsekorraldusega makseplaanide väljatöötamine ja rakendamine – Sellise teenuse puudumine, mille tulemusena toimuks rahasumma ülekandmine – Võlgade sissenõudmine – Tegelik majandusliku olukorra põhimõte – Teenuse formaalse saaja isiku asjasepuutumatus

I. Sissejuhatus

1. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik) esitas 28. novembri 2016. aasta määrusega Euroopa Kohtusse 6. jaanuaril 2017 saabunud eelotsusetaotluse, millega paluti tõlgendada direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)² artikli 135 lõike 1 punkti d.

2. Taotlus on esitatud DPAS Limited ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuhalduri keeldumist vabastada DPASi osutatud teenused käibemaksust.

3. DPAS pakub hambaarstidele hambaravikabineti nime all hambaravikulude makseplaanide ning hambaarstide patsientidele, kes vastava kokkuleppe sõlmivad, nende makseplaanide haldusteenuseid. Siseriiklikus menetluses on küsimus sisuliselt selles, kas nendele patsientidele osutatavad teenused on „maksete või ülekannetega seotud tehingud“, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaselt käibemaksust vabastatud.

4. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata sellele küsimusele eitavalt, sest põhikohtuasjas käsitletava teenuse osutamise enda käigus ei teostata õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist. Praktikas tähendab see vastus seda, et niisugune teenuste osutamine peab olema käibemaksuga maksustatud.

¹ Algkeel: prantsuse.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Käibemaksudirektiivi IX jaotise 3. peatükis sisalduva artikli 135 lõige 1 näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

[...].“

B. Ühendkuningriigi õigus

6. Vastavalt 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artiklile 31 on teenus käibemaksust vabastatud, kui see kuulub mõnesse seaduse 9. lisas sätestatud kategooriasse.

7. Nimetatud 9. lisas on eelkõige täpsustatud:

„5. GRUPP – RAHANDUS

[Käibemaksust on vabastatud:]

1. Raha, raha tähistavate väärtpaberite, vekslite või raha maksmise korralduste väljastamine, ülekandmine või vastuvõtmine või muud nendega seotud tehingud.

[...]

5. [Punktis 1] osutatud tehingutega seotud vahendusteenuste osutamine vahendajana tegutseva isiku poolt (olenemata sellest, kas sellised tehingud lõpuks sõlmitakse või mitte).“

8. Lisaks on 5. grupi selgitavas märkuses 1A märgitud:

„Punkt 1 ei hõlma teenuseid, millega valmistatakse ette selle punktiga hõlmatud tehinguid.“

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9. DPAS ehk „Dental Plan Administration Services“ töötab välja ja rakendab hambaravikulude makseplaane Ühendkuningriigis.

10. DPAS pakub hambaarstidele hambaravikabineti nime all hambaravikulude makseplaane ning hambaarstide patsientidele nende makseplaanide haldusteenuseid. Käesolevas asjas tähendab mõiste „hambaravikulude makseplaan“ hambaarsti ja patsiendi vahelist kokkulepet, mille kohaselt nõustub hambaarst osutama teataval tasemel hambaraviteenuseid ja patsient maksma iga kuu kindlaksmääratud summa. Plaan hõlmab ka muid teenuseid, nagu kindlustus- ja maksevahenduse teenused, mida osutab DPAS.

11. DPAS haldab hambaravikulude makseplaanide halduse, rahastamise ja kindlustusega seotud aspekte. DPAS nõustab eelkõige hambaarste ja nende praksiste töötajaid makseplaani koostamisel ning pakub turundusmaterjale, nagu brošüürid, infolehed ja plakatid, registreerimislehed, päisega kirjpaber ja makseplaani liikmekaardid.

12. Need hambaravikulude makseplaanid võimaldavad patsientidel jagada hambaravikulud ühtlaselt kogu aasta peale. Selleks teevad patsiendid DPASile igakuiseid makseid otsekorralduse teel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et otsekorraldus toimib sisuliselt samamoodi, nagu on kirjeldatud kohtuotsuse AXA UK³ punktides 7–11. Selle kohta esitatud Euroopa Kohtu küsimuse peale kinnitas eelotsusetaotluse esitanud kohus, et DPASi osutatud teenused on „samad või väga sarnased“ nimetatud kohtuotsuses kirjeldatud teenustega.

13. Kuni 1. jaanuarini 2012 oli DPAS hambaravikulude makseplaanid üles ehitanud hambaarstidele osutatavate teenustena ning neid plaane rakendavad lepingud sõlmiti DPASi ja hambaarstide vahel. DPAS võttis igalt hambaarstilt igakuist püsitasu, mille summa oli valdavalt 366,66 naelsterlingit (GBP) (umbes 415 eurot), ning patsiendipõhist tasu vahemikus 0,94 naelsterlingit kuni 2,90 naelsterlingit (umbes 1,06–3,28 eurot). Oma tasude võtmiseks arvas DPAS need maha patsientidelt otsekorralduse teel kogutud summadest.

14. Praktikas palus DPAS patsiendi pangal otsekorralduse alusel kanda kokkulepitud summa patsiendi pangakontolt DPASi pangakontole. DPAS palus seejärel enda pangal kanda hambaarsti pangakontole edasi kogu summa, mis tuli sellele hambaarstile maksta, võttes arvesse ainult neid patsiente, kes on oma kuumakse sooritanud otsekorraldusega, ning arvates sellelt summalt maha DPASi teenustasu.

15. Maksuhaldur leidis, et DPAS sooritas maksete või ülekannetega seotud tehinguid, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d või kuuenda direktiivi vastava sätte⁴ kohaselt käibemaksust vabastatud.

16. Euroopa Kohus tegi 28. oktoobril 2010 kohtuotsuse AXA UK,⁵ mis käsitles küsimust, kas DPASi konkurent Denplan Ltd, kes samuti pakkus hambaarstide eest hambaravikulude makseplaanide, peab oma teenustelt tasuma käibemaksu. Euroopa Kohus leidis selles kohtuotsuses, et niisugused teenused nagu Denplani osutatud teenused olid „põhimõtteliselt“ maksetega seotud tehingud, kuid need tuleb kvalifitseerida võlgade sissenõudmise teenusteks ning sellest tulenevalt ei saa eespool viidatud maksuvabastust nende suhtes kohaldada.

17. Pärast seda kohtuotsust tegi DPAS alates 1. jaanuarist 2012 oma hambaravikulude makseplaanide lepingulises pooles ümberkorraldusi, et osutada teenuseid edaspidi mitte üksnes hambaarstidele, vaid ka patsientidele.

18. DPAS selgitas 8. septembril 2011 oma hambaarstidest klientidele saadetud kirjas seda ümberkorraldust sisuliselt järgmiselt:

- kohtuotsuse Axa UK⁶ praktiline mõju oli see, et teenused, mida DPAS hambaarstidele osutab, muutusid käibemaksuga maksustatavaks, samas kui maksuhaldur pidas neid varem käibemaksuvabaks, ning see põhjustas umbes 20% suuruse lisakulu, mille DPAS oleks pidanud jätma oma klientide kanda;

3 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

4 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 B osa punkti d alapunkt 3.

5 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

6 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

- seni hõlmasid DPASi hallatud hambaravikulude makseplaanid esiteks DPASi ja hambaarsti vahelist lepingut hambaravikulude makseplaanide teenuste osutamiseks („dental payment plan services“) ning teiseks DPASi ja patsiendi vahelist lepingut lisakindlustuse pakkumiseks;
- pakutud ümberkorraldus seisnes selles, et esimene nendest lepingutest jagati kaheks osaks: DPASi ja hambaarsti vaheline leping hambaravikulude makseplaanidega hõlmatud teenuste („dental payment plan services“) kohta ning DPASi ja patsiendi vaheline leping hambaravikulude makseplaanidega seotud teenuste („dental payment plan facilities“) kohta;
- DPAS täpsustas, et tema teenustasude summa jääb samaks, kuna ta võtab enda kanda hambaarstile osutatavalt teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu, ning teised teenused jäävad käibemaksuvabaks;
- DPAS rõhutas, et need muudatused on „puhthalduslikku laadi“ ega too „praktikas kaasa mitte mingeid erinevusi võrreldes kehtivate kokkulepetega“.

19. DPAS edastas hambaarstidele ka hambaravikulude makseplaani sõlminud patsientidele saatmiseks mõeldud kirja kavandi. Selles kirjas tuletati meelde, et hambaravikabinet oli seni maksnud DPASile haldustasu, mis arvati maha iga patsiendi igakuistest otsekorraldusmaksetest. Kirjas tehti ettepanek, et DPAS peab osa talle igakuiselt otsekorraldusega makstavast summast kinni tasuks kohustuse eest hallata patsiendi hambaravikulude makseplaani, lisakindlustusmakseid ja kiireloomulise hambaravi telefoniliini. Kõnealuses kirjas rõhutati veel, et need on „puhthalduslikku laadi muudatused[, mis ei mõjuta] hambaravi makseplaani ulatust ega [...] igakuiste kogumaksete suurus“.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus nentis, et DPAS osutab patsientidele teenuseid uute lepingute raames. Need lepingud loovad DPASi ja patsiendi vahel õigussuhte, millest tulenevalt patsient nõustub sellega, et üks osa igast tema hambaravikulude makseplaani alusel maksmisele kuuluvast kuumaksest loetakse tasuks DPASi poolt patsiendile osutatud teenuste eest.

21. See kohus ei jõudnud aga otsusele küsimuses, kas teenused, mida DPAS patsientidele osutas, on käibemaksust vabastatud. Ta rõhutab, et sellele küsimusele vastamiseks tuleb määrata kindaks, kas need teenused on maksete või ülekannetega seotud tehingud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, ning kui see on nii, siis kas nende näol on tegemist võlgade sissenõudmisega. Sellega seoses leiab ta, et kohtuotsused Bookit⁷ ja National Exhibition Centre⁸ ei ole neid küsimusi piisavalt selgelt lahendanud.

22. Neil asjaoludel otsustas Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksuasjade koda)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas niisugune teenus, nagu [põhikohtuasjas] maksukohustuslase poolt osutatav teenus, mis seisneb selles, et maksukohustuslane annab otsekorraldusjuhisest tuleneva korralduse võtta patsiendi pangakontolt otsekorralduse alusel raha ja kanda see üle maksukohustuslasele ning kannab selle pärast oma tasu mahaarvamist edasi patsiendi hambaarstile ja kindlustusandjale, on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses käibemaksust vabastatud teenus, mis on seotud maksete või ülekannetega? Kas [26. mai 2016. aasta kohtuotsuste Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355) ja National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357)] põhjal saab eelkõige järeldada, et [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav käesolevas asjas maksukohustuslase poolt osutatava teenuse

⁷ 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-607/14, EU:C:2016:355).

⁸ 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357).

suhtes, kus maksukohustuslane ise ei debiteeri ega krediteeri ühtki kontot, mis on tema kontrolli all, kuid mis juhul, kui rahaülekanne toimub, on selle jaoks oluline? Või tuleb [28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuse Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] põhjal järeldada vastupidist?

2. Mis põhimõtetest tuleb lähtuda selle kindlaksmääramisel, kas niisugune teenus, nagu on käesolevas asjas maksukohustuslase poolt osutatav teenus, kuulub [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punktis d kasutatud mõiste „võlgade sissenõudmine“ alla? Konkreetsemalt, kui (nagu Euroopa Kohus järeldas [28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuses Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)] sama või väga sarnase teenuse puhul) sellise teenuse puhul on tegemist võlgade sissenõudmisega, kui seda osutatakse isikule, kellele makse tasumisele kuulub (s.o käesolevas ja [eespool viidatud] kohtuasjas hambaarstid), siis kas selle teenuse puhul on võlgade sissenõudmisega tegemist ka siis, kui seda teenust osutatakse isikule, kes makseid tegema peavad (s.o käesolevas asjas patsiendid)?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

23. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 6. jaanuaril 2017.
24. Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.
25. DPAS, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon olid esindatud 24. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil, et esitada oma suulised seisukohad.

V. Analüüs

26. Nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et niisuguse teenuse suhtes nagu see, mida DPAS osutab patsientidele põhikohtuasja raames, on kohaldatav selles direktiivis „maksete või ülekannetega seotud tehingute“ jaoks kehtestatud maksuvabastus.

27. Nendele küsimustele vastamiseks teen kõigepealt kindlaks kriteeriumi, mille Euroopa Kohus kehtestas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses „maksete või ülekannetega seotud tehingu“ tuvastamiseks. Minu arvates tuleneb kohtupraktikast, et niisuguse tehinguga peavad toimuma õiguslikud ja finantsilised muudatused, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist. Seda kriteeriumi kohaldades ei ole minu arvates võimalik lugeda niisugust teenust nagu põhikohtuasjas käsitletavat teenust „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“ (A jagu).

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi arvestades ja läbipaistvuse huvides rõhutan seejärel, et niisugust tõlgendust ei saa minu arvates sobitada kokku selle lahendusega, mida Euroopa Kohus kasutas kohtuotsuses Axa UK⁹ „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“ kvalifitseerimise kohta (B jagu).

29. Viimase punktina täpsustan, et teises küsimuses mainitud asjaolu, et pärast pooltevaheliste lepingute muutmist osutab maksukohustuslane (DPAS) formaalselt teenust isikule, kes makseid tegema peab (patsient), mitte isikule, kellele makse tasumisele kuulub (hambaarst), ei ole kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisel asjakohane, sest selle teenuse tegelik majanduslik olukord ei ole muutunud (C jagu).

⁹ 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

A. Niisugune teenus nagu põhikohtuasjas osutatav teenus ei ole käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses „maksete või ülekannetega seotud tehing“ (esimene küsimus)

30. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et niisugune teenus nagu põhikohtuasjas maksukohustuslase poolt osutatav teenus, mis seisneb selles, et asjaomastel finantsasutustel palutakse esiteks kanda patsiendi pangakontolt otsekorralduse alusel üle rahasumma maksukohustuslase kontole, ning teiseks kanda seejärel viimati nimetatud kontolt see summa pärast maksukohustuslasele ette nähtud tasu mahaarvamist edasi patsiendi hambaarsti ja kindlustusandja pangakontodele, on nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud „maksete või ülekannetega seotud tehing“.

31. Jagan Ühendkuningriigi valitsuse ja komisjoni seisukohta, et sellele küsimusele tuleb vastata eitavalt. Teisisõnu ei kujuta teenus, mida DPAS patsientidele põhikohtuasja asjaoludel osutab, endast „maksete või ülekannetega seotud tehingut“, mis on eespool viidatud sätte alusel käibemaksust vabastatud, ning seda järgmistel põhjustel.

32. Minu teada määratles Euroopa Kohus mõistet „maksete või ülekannetega seotud tehing“ käibemaksusüsteemi kontekstis esimest korda kohtuotsuses SDC¹⁰. Leian, et sellest määratlusest tuleneb, et ülekande tehingu tuvastamist võimaldav otsustav kriteerium on *rahasumma ülekandmist* iseloomustav õiguslike ja finantsiliste muudatuste tegemine.¹¹

33. Tõsi küll, see määratlus puudutab vormiliselt „ülekande“ mõistet, mitte „ülekannetega seotud tehingu“ mõistet käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses.

34. Viimase punkti kohta on Euroopa Kohus täpsustanud, et selle sätte sõnastus ei välista seda, et ülekandes seisnev tehing on jaotatav mitmeks eri teenuseks, mis on seega „ülekannetega seotud tehingud“ selle sätte mõttes. Kuigi ei saa välistada, et asjasse puutuv maksuvabastus võib laieneda teenustele, mis ei ole olemuselt vaadeldavad ülekannetena, saab see maksuvabastus hõlmata siiski ainult tehinguid, mis moodustavad igakülgsest hinnatuna eraldiseisva terviku ja mis täidavad ülekannete eriomaseid ja põhilisi funktsioone.¹²

35. Teisisõnu saab mitmest osast koosnevat teenuse osutamist pidada „ülekannetega seotud tehinguks“ üksnes juhul, kui selle tulemusena toimuvad õiguslikud ja finantsilised muudatused, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.

¹⁰ 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 53): „[Ü]lekanne on tehing, milles täidetakse korraldus rahasumma ülekandmiseks ühelt pangakontolt teisele. Ülekannet iseloomustab eelkõige asjaolu, et see muudab olemasolevat õiguslikku ja finantsilist olukorda, mis on esiteks korralduse andja ja ülekande saaja vahel ning teiseks viimati nimetatute ja nende kummagi panga vahel ning vajaduse korral pankade vahel. Lisaks on sellise muutuse kaasa toov tehing ainus kontodevaheline raha üleviimine, sõltumata selle põhjusest. Kuna ülekanne on ainult raha üleandmise viis, on seega kindlakstegemisel, kas tehing on käsitatav ülekandena kuuenda direktiivi [asendatud käibemaksudirektiiviga] tähenduses, määrava tähtsusega funktsionaalsed aspektid.“

¹¹ See kriteerium vastab lisaks mõiste „ülekanne“ tavapärasele määratlusele ning Euroopa Parlamendi ja nõukogu 25. novembri 2015. aasta direktiivi (EL) 2015/2366 makseteenuste kohta siseturul, direktiivide 2002/65/EÜ, 2009/110/EÜ ning 2013/36/EL ja määruse (EL) nr 1093/2010 muutmise ning direktiivi 2007/64/EÜ kehtetuks tunnistamise kohta (ELT 2015, L 337, lk 35) artikli 4 punktis 24 esitatud määratlusele, et krediidikorraldus on „makseteenus, mille puhul makseteenuse pakkuja, kelle juures maksja maksekonto asub, krediteerib makse saaja maksekontot maksetehingu või järjestikuste maksetehingutega maksja maksekontolt maksja antud juhise alusel“.

¹² 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 39), 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 34) ning samuti 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punktid 64–66).

36. Kui märkimisväärse erandina välja arvata kohtuotsus Axa UK,¹³ mida ma käsitlen järgnevalt B jaos, on Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses „ülekannetega seotud tehingu“ olemasolu kindlaks tegemiseks alati kohaldanud rahasumma ülekandmise kriteeriumi.¹⁴ Üldisemalt on Euroopa Kohus rõhutanud, et selles sättes nimetatud tehingud puudutavad teenuseid või vahendeid, mille kasutusviisiga kaasneb rahaülekanne.¹⁵

37. Euroopa Kohus on samuti mitmes kohtuotsuses täpsustanud, et ülekannetega seotud tehingute kohta tehtud järeldused kehtivad ka maksetega seotud tehingute suhtes. Teisesõnu käsitletakse seoses käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastusega neid kahte mõistet ühtemoodi.¹⁶ Seda ühesugust käsitlemist ei saa minu arvates kritiseerida, sest ülekanne on üks makse sooritamise praktilistest viisidest. Leian, et selline ühesugune käsitlemine on lausa nõutav tulenevalt neutraalse maksustamise põhimõttest, millega on vastuolus see, kui sarnaseid ning seega omavahel konkureerivaid teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt.¹⁷

38. Rõhutan, et asjaolust, et DPAS ei ole finantsasutus, ei piisa selleks, et jätta tema osutatavad teenused käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast välja. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale määratletakse selle maksuvabastusega hõlmatud tehingud osutatavate teenuste laadi järgi, mitte teenuse osutaja või teenuse saaja järgi.¹⁸ Euroopa Kohus leidis seega eelkõige, et selle maksuvabastuse alla kuuluvad teatud teenused, mida osutab tööandjapensionifondidele muu ettevõtja kui finantsasutus ning mis hõlmavad eelkõige töötajate isiklike kontode ja tööandjate tehtavate sissemaksete haldamist.¹⁹

39. Eelnevast tuleneb siiski, et eespool viidatud sättes ette nähtud maksuvabastus *ei hõlma* lihtsalt materiaalse, tehnilise või halduslase teenuse osutamist, millega ei tehta õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.²⁰

40. Niisugused teenused nagu need, mida osutab DPAS põhikohtuasja asjaoludel, kuuluvadki aga minu arvates just nimelt selle „lihtsalt materiaalsete, tehniliste või haldusalaste teenuste“ kategooria alla, mis on käibemaksuga maksustatavad.

13 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

14 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 53); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 25); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 79); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 38) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 33).

15 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 40), ning samuti 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punktid 37 ja 38).

16 Vt 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 50); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 26); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 43) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 38).

17 Vt eelkõige 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 31).

18 Vt eelkõige 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 32); 26. juuni 2003. aasta kohtuotsus MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 64); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 78); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 39); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 36) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 31).

19 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punktid 77–85). Euroopa Kohus märkis, et „maksete või ülekannetega seotud tehingud“ on tehingud, mille kaudu kindlustatud isikud teostavad oma õigusi pensionifondi suhtes, muutes töötaja nõude oma tööandja suhtes tema nõudeks selle pensionifondi suhtes, kus tal on konto (sama kohtuotsuse punkt 82).

20 Vt selle kohta 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 66); 13. detsembri 2001. aasta kohtuotsus CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punktid 26–28); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punktid 24 ja 28–39); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 79); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punktid 40 ja 51) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punktid 35 ja 46).

41. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses küsimuses sisalduvale kirjeldusele seisneb põhikohtuasjas käsitletav teenuste osutamine selles, et DPAS palub finantsasutusel võtta otsekorralduse alusel patsiendi pangakontolt rahasumma ning kanda see üle DPASile, kes palub seejärel oma pangal kanda see rahasumma pärast talle ette nähtud tasu mahaarvamist edasi patsiendi hambaarstile ja kindlustusandjale.

42. Arvestades kohustust tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d kehtestatud maksuvabastust kitsalt, täpsustan, et asjaolust, et DPASi osutatavad teenused on ülekande või makse sooritamiseks möödapääsmatud, kuna nendega viiakse ellu patsiendi soov sooritada rahasumma ülekandmine tema kontolt, ei piisa selleks, et lugeda need selle sätte alusel maksust vabastatud „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“.²¹

43. Selline teenus ise ei tekita aga rahasumma ülekandmist iseloomustavaid õiguslikke ja finantsilisi muudatusi eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.

44. Nimelt ei teosta DPAS selle teenuse osutamise käigus ise põhikohtuasjas käsitletavate hambaravikulude makseplaanide raames kokku lepitud rahasummade ülekandmist,²² vaid palub seda teha asjaomastel finantsasutustel. Seega toimub DPASi tegevus enne nende asutuste sooritatud ülekandetehinguid, mis omakorda kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse alla.

45. Samamoodi ei teosta patsient, kes teeb korralduse teha ülekanne oma hambaarstile, kokkulepitud rahasumma ülekannet mitte ise, vaid palub seda teha oma pangal. Asjaolu, et DPAS sai õiguse paluda rahasumma ülekandmist patsiendi nimel ja arvelt, selle patsiendi pangast, ei saa tuua kaasa seda, et see eelnev etapp muutub „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“ eespool viidatud sätte tähenduses.

46. Teisisõnu osutab DPAS haldusteenuseid, mille saajateks on pärast DPASi algatatud lepingute ümberkorraldamist vormiliselt patsiendid, ning käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse alla kuuluvaid finantstehinguid sooritavad asjaomased finantsasutused. DPASi osutatud teenuste halduslikku laadi kinnitab minu arvates kiri, mis adresseeriti patsientidele pärast hambaravikulude makseplaanide lepingute ümberkorraldamist.²³

47. Seda tõlgendust kinnitavad minu arvates ka kohtuotsused Bookit²⁴ ja National Exhibition Centre²⁵, mis on tehtud pärast kohtuotsust Axa UK²⁶ ja mis puudutasid teenuseid, mis on ülekandetehingutega tihedamalt seotud kui viimasena nimetatud kohtuotsuses ja põhikohtuasjas käsitletud teenused.

21 5. juuni 1997. aasta kohtuotsus SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 65); 13. detsembri 2001. aasta kohtuotsus CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punkt 32); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 31); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 45) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 40).

22 Põhikohtuasja asjaolusid tuleb seega eristada nendest asjaoludest, mille alusel tehti kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139). Vt käesoleva ettepaneku 19. joonealune märkus.

23 Sellest kirjast, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mille väljavõtteid ma alljärgnevalt esitan, nähtub nimelt, et DPAS osutab haldusteenuseid: „[Teie] igakuiseid otsekorraldusmakseid [vahendab] DPAS [...], kes otsekorralduse *haldurina töötab välja, koostab ja haldab* teie hambaravikulude makseplaani. Kuigi seni olete olnud lepingulises suhtes DPASiga, oleme meie, teie hambaravikabineti, maksnud DPASile teie otsekorraldusmaksetest *haldustasu*. [...] Nüüdsest alates on tehtud ettepanek [...], et DPAS peab osa teie igakuisest otsekorraldusega makstavast summast kinni tasuks *tema kohustuse eest hallata* teie hambaravikulude makseplaane, teie lisakindlustusmakseid ja kiireloomulise hambaravi telefoniliini“ (kohtujuristi kursiiv). Vt ka käesoleva ettepaneku punktid 17–19.

24 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-607/14, EU:C:2016:355).

25 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357).

26 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

48. Nimelt kuulus nimetatud kohtuotsustes vaidluse all oleva kaardimakse käitlemise teenuse alla see, et teenuseosutaja edastas päeva lõpus vastuvõtvale pangale arveldusfaili, arvestades, et selle edastamise tulemusena tegid väljastavad pangad asjasse puutuvate summade makse või ülekande vastuvõtvale pangale ning need summad jõudsid seejärel selle teenuseosutaja kontole, kusjuures tegelikult teostati ainult need maksed või ülekanded, mille kohta oli esitatud vajalik teave selles arveldusfailis.²⁷

49. Euroopa Kohus leidis aga, et niisugust teenust ei saa pidada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastatud „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“, sest selle teenuse enda abil ei viida läbi rahasumma ülekandmist iseloomustavaid õiguslikke ja finantsilisi muudatusi.²⁸

50. Euroopa Kohus täpsustas õigesti, et see teenus seisnes sisuliselt teabevahetuses kaupleja ja tema vastuvõtva panga vahel müügiks pakutava kauba või teenuse eest tasu saamiseks, ning seega ei ole see teenus finantstehing, millele peaks laienema eespool viidatud maksuvabastus.²⁹

51. Ma ei näe mingit põhjust, miks seda arutluskäiku ei peaks laiendama niisugusele teenuse osutamisele, nagu on kõne all põhikohtuasjas. Täpselt niisamuti nagu kahes eespool viidatud kohtuotsustes käsitletud teenused, kujutab see teenus endast pelgalt maksuvabastusega hõlmatud ülekande- või maksetehingule eelnevat etappi, ning peab järelikult olema käibemaksuga maksustatud.

52. See järeldus on pealegi kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d eesmärkidega. Esiteks on vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktide d–f alusel käibemaksust vabastatud tehingud oma laadilt finantstehingud, olgugi et neid ei pea tingimata tegema pank või finantsasutus.³⁰

53. Käesoleval juhul on niisugused teenused nagu põhikohtuasjas käsitletavat teenused halduslikku laadi, nagu ma eespool seletasin. Nagu Ühendkuningriigi valitsus õigesti rõhutas, lubavad väga paljud ettevõtjad nüüd makseid otsekorralduse või krediitkaardi teel. Nende makseviiside halduslike külgedega tegelemist ei saa minu arvates käsitada finantstehinguna, mis on eespool viidatud sätete alusel käibemaksust vabastatud.

54. Teiseks – ja jällegi vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale – on eespool viidatud maksuvabastuste eesmärk eelkõige ületada maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu summa kindlaksmääramisega seotud raskused.³¹ Selle kohta nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et DPASi võetud teenustasu kujutab endast patsientidelt võetud summade ning DPASi poolt hambaarstile ja kindlustusandjale edasi kantud summade vahet. Seega ei tekita maksustatava väärtuse kindlaksmääramine mingit erilist raskust ning seda tehingut ei ole vaja käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastada.

27 26. mai 2016. aasta kohtuotsused Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 44) ja National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 39).

28 Vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsused Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punktid 45–51) ja National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punktid 40–46).

29 Vt selle kohta 26. mai 2016. aasta kohtuotsused Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punktid 53–56) ja National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punktid 48–51).

30 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 22); 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 46); 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 29); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 78); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 37); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 36) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 31).

31 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137, punkt 21); 12. juuni 2014. aasta kohtuotsus Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 30); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 36); 26. mai 2016. aasta kohtuotsus Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 55) ning 26. mai 2016. aasta kohtuotsus National Exhibition Centre (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357, punkt 50).

55. Eespool esitatud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele järgmiselt. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et niisugune teenus nagu põhikohtuasjas maksukohustuslase poolt osutatav teenus, mis seisneb selles, et asjaomastel finantsasutustel palutakse esiteks kanda patsiendi pangakontolt otsekorralduse alusel üle rahasumma maksukohustuslase kontole, ning teiseks kanda seejärel viimati nimetatud kontolt see summa pärast maksukohustuslasele ette nähtud tasu mahaarvamist edasi patsiendi hambaarsti ja kindlustusandja pangakontodele, ei ole nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud „maksete või ülekannetega seotud tehing“, kuna selle enda käigus ei teostata õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.

B. „Maksete või ülekannetega seotud tehinguks“ kvalifitseerimine 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuses Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)

56. Selleks, et ammendavalt vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, pean veel käsitlema lahendust, mida Euroopa Kohus kasutas kohtuotsuses Axa UK,³² selles osas, mis puudutab „maksete või ülekannetega seotud tehinguks“ kvalifitseerimist. Tähelepanelik lugeja on eeltoodust juba järeldanud, et see lahendus ei ole minu arvates kooskõlas ei sellest kohtuotsusest varasema ega hilisema kohtupraktikaga.

57. Selle kohta nähtub eelotsusetaotlusest ja selgitustest, mis eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu palvel esitas, et põhikohtuasjas käsitletav DPASi osutatud teenus on „sama või väga sarnane“ Denplani osutatud teenusega, mida on kirjeldatud eespool viidatud kohtuotsuse punktides 7–11.³³ Ma ei näe põhjust seada kahtluse alla seda faktilist järeldust, mille tegemine kuulub liikmesriigi kohtu pädevusse. Rõhutan, et DPAS möönis vähemalt kaudselt seda samasust või väga suurt sarnasust, sest ta korraldas oma teenuste osutamise lepingud ümber, et vältida selle kohtuotsuse tagajärgi.³⁴

58. Eespool A jaos märkisin, et niisugune teenus, nagu põhikohtuasjas osutatud DPASi teenus, ei kujuta endast „maksete või ülekannetega seotud tehingut“, kuna selle enda käigus ei teostata õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.

59. Kohtuotsuse Axa UK³⁵ punktis 28 leidis Euroopa Kohus seevastu, et niisugune teenus, nagu Denplani osutatud teenus, kujutas endast „põhimõtteliselt“ maksetega seotud tehingut, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastatud. Seejärel leidis see kohus aga, et see teenus tuli lugeda võlgade sissenõudmiseks ning oli seega käibemaksuga maksustatav.

60. Sealjuures ei uurinud Euroopa Kohus aga seda, kas Denplani osutatud teenus vastas varasemas kohtupraktikas „maksete või ülekannetega seotud tehingu“ tuvastamiseks esitatud kriteeriumile, mille kohaselt peab sellega olema teostatud õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad *rahasumma ülekandmist*. Minu arvates ei ole aga mingit kahtlust, et niisugune teenus, niisamuti nagu põhikohtuasjas käsitletav DPASi teenus, ei vasta sellele kriteeriumile.

61. Seega tekitab kohtuotsus Axa UK³⁶ küsimuse, kas Euroopa Kohus soovis laiendada „maksete või ülekannetega seotud tehingu“ mõistet, et lisada selle alla ka tehingud, mille endaga ei kaasne rahasumma ülekandmist.

32 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

33 Vt käesoleva ettepaneku punkt 12.

34 Vt käesoleva ettepaneku punktid 16–19.

35 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

36 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

62. Järgmistel põhjustel ei arva ma, et Euroopa Kohtul oli selline kavatsus. Kõigepealt olgu märgitud, et Euroopa Kohus ei väljendanud kavatsust eespool viidatud kohtuotsuses niiviisi kohtupraktikat muuta, vaid üksnes märkis lühidalt, et kõnealune teenus kujutab endast „põhimõtteliselt“ käibemaksust vabastatud maksetega seotud tehingut, välja arvatud juhul, kui selle puhul on tegemist võlgade sissenõudmisega.³⁷

63. Teiseks ei seadnud Euroopa Kohus uut kriteeriumi, mis võimaldaks piiritleda mõistet „maksete või ülekannetega seotud tehing“.

64. Kolmandaks kinnitas Euroopa Kohus oma tavapärase praktikat, mis põhineb rahasumma ülekandmise kriteeriumil, kohtuotsustes Bookit³⁸ ja National Exhibition Centre³⁹, mis tehti pärast kohtuotsust Axa UK.⁴⁰ Nagu ma eespool A jaos⁴¹ rõhutasin, on need kaks kohtuotsust veelgi asjakohasemad tulenevalt sellest, et need puudutasid minu arvates teenuseid, mis on ülekandetehingutega tihedamalt seotud kui viimati nimetatud kohtuotsuses ja põhikohtuasjas käsitletavat teenust.

65. Eeltoodut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku mitte rakendada käesolevas asjas lahendust, mida kasutati kohtuotsuses Axa UK,⁴² ning seega otsustada, et niisugune teenus nagu põhikohtuasjas käsitletav teenus ei ole „maksete või ülekannetega seotud tehing“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses.

C. Teenuse formaalse saaja isiku asjassepuutumatus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaldamisel (teine küsimus)

66. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas põhikohtuasjas käsitletava teenuse puhul on tegemist „võlgade sissenõudmisega“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses.

67. Leian, et sellele küsimusele ei ole tarvis vastata, arvestades minu ettepanekus pakutud vastust esimesele küsimusele. Nimelt on see vastamine tarvilik üksnes juhul, kui kõnealune teenus kuulub põhimõtteliselt käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kui „maksete või ülekannetega seotud tehing“. Sellisel juhul tekib küsimus, kas see teenus kuulub võlgade sissenõudmise tegevuse suhtes ette nähtud erandi alla.

68. Kuna ma teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata, et põhikohtuasjas käsitletav teenus ei ole „maksete või ülekannetega seotud tehing“, langeb ära vajadus uurida kõnealuse maksuvabastuse erandi ulatust. Arvestades, et minu pakutud vastusest esimesele küsimusele tuleneb, et see teenus on käibemaksuga maksustatav, ei ole praktilisest seisukohast enam tarvis uurida, kas see teenus on käibemaksuga maksustatav seetõttu, et see kujutab endast võlgade sissenõudmist.

69. Sellegipoolest soovin veel käsitleda seda, kas eespool viidatud maksuvabastuse kohaldamisel on asjakohane teises küsimuses mainitud asjaolu, et maksukohustuslane (DPAS) osutab põhikohtuasjas käsitletud teenust pärast pooltevaheliste lepingute muutmist formaalselt isikule, kes makseid tegema peab (patsient), mitte isikule, kellele makse tasumisele kuulub (hambaarst).

37 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 28).

38 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-607/14, EU:C:2016:355).

39 26. mai 2016. aasta kohtuotsus (C-130/15, ei avaldata, EU:C:2016:357).

40 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

41 Vt käesoleva ettepaneku punktid 47–51.

42 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

70. Tuletan selle kohta meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine.⁴³ Selle kohta möönis Euroopa Kohus sõnaselgelt, et lepingutingimused ei pruugi peegeldada osutatud teenuste tegelikku majanduslikku olukorda, millel peab rajanema käibemaksusüsteemi kohaldamine.⁴⁴

71. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolude kirjeldusest nähtub aga, et DPAS muutis hambaravikulude makseplaanide rakendamise lepinguid selleks, et määrata nende teenuste saajaks ka patsiendi, mitte enam ainuüksi hambaarsti. Sealjuures tunnistati, et ümberkorralduse eesmärk oli vältida, et patsientidele osutatavate teenuste osa peetaks tulenevalt kohtuotsusest Axa UK⁴⁵ „võlgade sissenõudmiseks“, nii et see osa jääks käibemaksuvabaks.⁴⁶

72. Selle ümberkorraldamise raames kinnitas DPAS nii hambaarstidele kui ka patsientidele, et teenuste osutamise tegelik majanduslik olukord ei muutu, kuna muudatused on „puhthalduslikku laadi“ ega too „praktikas kaasa mitte mingeid erinevusi võrreldes kehtivate kokkulepetega“.⁴⁷

73. Niisugustel asjaoludel on see lepingute ümberkorraldamine, mille eesmärk on määrata teenuste saajaks ka patsient ja mitte enam üksnes hambaarst, käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaldamisel asjassepuutumatu. See järeldus tuleneb kohustusest võtta käibemaksusüsteemi kohaldamise aluseks asjaomaste teenuste tegelik majanduslik olukord eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.

74. Seda käsitlusviisi nõuab minu arvates ka käibemaksudirektiivi artikkel 131, mille kohaselt kohaldatakse muu hulgas selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastusi „liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“. Täpsustan selle kohta, et kuna kohustus võtta aluseks asjaomaste tehingute tegelik majanduslik olukord võimaldab teises küsimuses tõstatatud probleemi lahendada, ei ole minu arvates tarvis tugineda õiguste kuritarvitamist käsitlevale õigusteooriale, ehkki see on käibemaksu valdkonnas hästi väljakujunenud.⁴⁸

75. Eespool kirjeldatud kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata sellele küsimusele järgmiselt. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslane osutab põhikohtuasjas käsitletud teenust pärast pooltevaheliste lepingute muutmist formaalselt isikule, kes makseid tegema peab (patsient), mitte isikule, kellele makse tasumisele kuulub (hambaarst), on selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel asjassepuutumatu, kuna selle teenuse tegelik majanduslik olukord ei ole muutunud.

76. Olgu täpsustatud, et see vastus on asjakohane ka siis, kui Euroopa Kohus otsustaks käesolevas asjas kasutada kohtuotsuses Axa UK⁴⁹ valitud lahendust, vastupidi ettepanekule, mille ma tegin eespool A ja B jaos. Ma arvan, et kui Euroopa Kohus leiab, et niisugune teenus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb kvalifitseerida „võlgade sissenõudmise“ tehinguks (mis on käibemaksuga maksustatav), ei oleks selle kvalifitseerimise jaoks vahet, kas põhikohtuasjas käsitletavate lepingute kohaselt on selle teenuse

43 20. veebruari 1997. aasta kohtuotsus DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 23); 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 43); 7. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Loyalty Management UK ja Baxi Group (C-53/09 ja C-55/09, EU:C:2010:590, punkt 39) ning 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42).

44 Vt eelkõige 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 44).

45 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

46 Vt käesoleva ettepaneku punktid 16–19.

47 Vt käesoleva ettepaneku punktid 18 ja 19.

48 Vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75); 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punktid 35 ja 36) ning 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:881).

49 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus (C-175/09, EU:C:2010:646).

saaja formaalselt hambaarst või patsient. Kohustusega võtta käibemaksu kohaldamisel aluseks tehingute tegelik majanduslik olukord oleks nimelt ka sellisel juhul vastuolus see, et pelk lepingute sõnastusega mängimine võiks muuta teenuse kvalifitseerimist, samas kui selle tegelik majanduslik olukord ei ole muutunud.⁵⁰

VI. Ettepanek

77. Eeltoodust lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (kõrgem kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik) eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et niisugune teenus nagu põhikohtuasjas maksukohustuslase poolt osutatav teenus, mis seisneb selles, et asjaomastel finantsasutustel palutakse esiteks kanda patsiendi pangakontolt otsekorralduse alusel üle rahasumma maksukohustuslase kontole, ning teiseks kanda seejärel viimati nimetatud kontolt see summa pärast maksukohustuslasele ette nähtud tasu mahaarvamist edasi patsiendi hambaarsti ja kindlustusandja pangakontodele, ei ole nimetatud sätte alusel käibemaksust vabastatud „maksete või ülekannetega seotud tehing“, kuna selle enda käigus ei teostata õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslane osutab põhikohtuasjas käsitletud teenust pärast pooltevaheliste lepingute muutmist formaalselt isikule, kes makseid tegema peab (patsient), mitte isikule, kellele makse tasumisele kuulub (hambaarst), on selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel asjassepuutumatu, kuna selle teenuse tegelik majanduslik olukord ei ole muutunud.

⁵⁰ Vt käesoleva ettepaneku punkt 72.