



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2018. gada 25. jūlijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojums no nodokļa – 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Darījumi, kas skar maksājumus un pārskaitījumus – Jēdziens – Piemērošanas joma – Plāns zobārstniecības pakalpojumu maksājumiem, izmantojot tiešo debetu

Lieta C-5/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2016. gada 28. novembrī un kurš Tiesā reģistrēts 2017. gada 6. janvārī, tiesvedībā

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

DPAS Limited.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*], K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāts: H. Saugmandsgors Ēe [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekretāre: L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 24. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *DPAS Limited* vārdā – *J. Martindale*, *solicitor*, kā arī *C. McDonnell*, *barrister*, un *J. Walters*, *QC*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *Z. Lavery* un *J. Kraehling*, pārstāves, kam palīdz *S. Pritchard*, *barrister*, un *K. Beal*, *QC*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 21. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – angļu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “Ieņēmumu dienests”) un *DPAS Limited* saistībā ar atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) *DPAS* sniegtos pakalpojumus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN tiek uzlikts “pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds”.
- 4 Šīs direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” 3. nodaļā ir iekļauts minētās direktīvas 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunkts, kuros būtībā identiskā tekstā ir paredzēti atbrīvojumi, kādi agrāk bija paredzēti Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas d) punkta attiecīgi 1.–6. apakšpunktā.
- 5 Atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- d) darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu [..].”

Apvienotās Karalistes tiesības

- 6 *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 31. panta 1. punktā ir noteikts, ka “preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa, ja tā atbilst aprakstam, kāds šobrīd ir ietverts 9. pielikumā”.
- 7 Šajā 9. pielikumā ir minētas vairākas preču un pakalpojumu grupas, uz kurām attiecas atbrīvojums no PVN. Tā 5. grupa attiecas uz finansēm. Tajā ir paredzēts, ka no nodokļa atbrīvo šādus pakalpojumus:

[..]

1. Naudas izmaksu, pārskaitīšanu vai saņemšanu vai visa veida darbības ar naudu, visa veida naudas nodrošinājumus vai visa veida naudas izmaksas rīkojumus.

[..]

5. Starpniecības pakalpojumu sniegšanu visa veida darījumiem, kas ietilpst 1., 2., 3., 4. vai 6. punktā (neatkarīgi no tā, vai kāds no šiem darījumiem tiek noslēgts) un ko veic persona, kura darbojas kā pilnvarots starpnieks.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 8 *DPAS*, kas akronīms no “Dental Plan Administration Services” (zobārstniecības plānu administrēšanas pakalpojumi), izstrādā un īsteno zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus Apvienotajā Karalistē. Šos plānus, ko *DPAS* piedāvā zobārstiem, *DPAS* pēc tam pārdod šo zobārstu pacientiem zobārstniecības prakses vārdā un zobārstu vārdā.
- 9 Saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu jēdziens “zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāns” šajā gadījumā nozīmē vienošanos, kas noslēgta starp zobārstu un viņa pacientu, atbilstoši kurai zobārsts apņemas sniegt zobārstniecības pakalpojumus pacientam, kurš savukārt apņemas par tiem veikt iepriekš noteiktu ikmēneša maksājumu, par kādu zobārsts un viņa pacients ir vienojušies. Šis plāns ietver arī citus pakalpojumus, proti, apdrošināšanas segumu atsevišķiem riskiem, kuri šajā plānā neietilpst, un “maksājumu pārvaldības pakalpojumus”, ko sniedz *DPAS*.
- 10 Pacienti, izmantojot tiešo debetu, veic ikmēneša maksājumus, pārskaitot līdzekļus no saviem bankas kontiem uz *DPAS* bankas kontu. Saskaņā ar lēmumu lūgt prejudiciālu nolēmumu tiešā debeta maksājuma īstenošanas veids “būtībā ir tāds pats kā tas, kas minēts Tiesas 2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646) 7.–11. punktā”. Katrs no šiem maksājumiem ietver summu, kas zobārstam ir jāsaņem no pacienta, summu, kas apdrošinātājam ir jāsaņem no pacienta, un summu, kas *DPAS* ir jāsaņem no pacienta. Katru mēnesi *DPAS* pārskaita zobārstiem kopsummu, kas viņiem ir jāsaņem par visiem viņu pacientiem, kuri ir veikuši ikmēneša maksājumus, atskaitot no šiem maksājumiem summu, ko *DPAS* patur sev kā maksu par saviem pakalpojumiem.
- 11 Līdz 2012. gada 1. janvārim vienīgās līgumiskās vienošanās, ar kurām tika īstenots zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāns, bija noslēgtas tikai starp *DPAS* un zobārstiem. Ieņēmumu dienests uzskatīja, ka *DPAS* veic darījumus, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, kuri ir atbrīvoti no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktam, pēc tam atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam.
- 12 2010. gada 28. oktobrī Tiesa pasludināja spriedumu *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646) attiecībā uz to pakalpojumu aplikšanu ar PVN, kurus piedāvāja *Denplan Ltd*, kas ir *DPAS* konkurents, kurš arī pārvalda zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānus zobārstu labā. Šajā spriedumā Tiesa konstatēja, ka *Denplan* sniedz prasījumu piedziņas pakalpojumus Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē, tā pakalpojumu mērķis ir panākt, ka tiek samaksāti prasījumi, kas ir jāmaksā *Denplan* klientiem, proti, zobārstiem, un ka tādēļ tiem nevar tikt piemērots šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.
- 13 Pēc šī sprieduma *DPAS* no 2012. gada 1. janvāra pārstrukturēja savu zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu līgumiskos aspektus tādējādi, lai sniegtu pakalpojumus ne tikai zobārstiem, bet arī pacientiem.
- 14 Tādējādi, pirmkārt, ar 2011. gada 8. septembra vēstuli, kas adresēta tās klientiem, *DPAS* informēja klientus, ka, lai 2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646) rezultātā nepalielinātu tarifus, tā veiks atsevišķas “tīri administratīvas izmaiņas”, kas neietekmēs summas, par kādām tiek izrakstīti rēķini klientiem vai viņu pacientiem, un kas neradīs “nekādas praktiskas atšķirības salīdzinājumā ar pašreizējiem līgumiem”. Tā viņiem norādīja, ka šajā nolūkā agrākās līgumiskās vienošanās tiks grozītas.

- 15 Pirms paredzētās grozīšanas šīs vienošanās sastāvēja no līguma, kas noslēgts starp DPAS un zobārstu par zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu pakalpojumu sniegšanu (*dental payment plan services*), kā arī no līguma, kas noslēgts starp DPAS kā apdrošinātāju aģentu un pacientu par papildu apdrošināšanas seguma nodrošināšanu. Paredzamos grozījumus veidoja pirmā no šiem līgumiem sadalīšana divos atsevišķos līgumos, proti, no vienas puses, līgumā, kas noslēgts starp DPAS un zobārstu par zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu pakalpojumu sniegšanu (*dental payment plan services*), par kuriem piemēro PVN, un, otrkārt, līgumā, kas noslēgts starp DPAS un pacientu par “pasākumu” nodrošināšanu saistībā ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem (*dental payment plan facilities*). DPAS precizēja, ka tās tarifu apmērs palikšot nemainīgs, jo tā uzņemsoties tā PVN samaksu, kas jāmaksā par pakalpojumu sniegšanu zobārstam, ņemot vērā, ka pārējie pakalpojumi joprojām būšot atbrīvoti no PVN.
- 16 Jaunajos vispārējos nosacījumos, kas piemērojami no 2012. gada 1. janvāra un kas tika pievienoti šai 2011. gada 8. septembra vēstulei, tostarp bija norādīts, ka DPAS nav atbildīga par neizdevušos tiešo debetu vai tiešā debeta pilnvarojuma atcelšanu.
- 17 Otrkārt, DPAS nosūtīja katram klientam zobārstam vēstuli ar atbilstošu vēstules galvu, kas paredzēta viņu pacientiem, kuri ir pieteikušies uz zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu. Šajā vēstulē tostarp bija precizēts, ka līdz tam zobārstniecības prakse pārskaitīja DPAS administrēšanas maksu, kas tika atskaitīta no ikmēneša maksājuma, izmantojot tiešo debeta maksājumu, kuru veica pacients, ka ar DPAS ir notikusi vienošanās, ka tiks veiktas atsevišķas izmaiņas administratīvajos noteikumos, un ka turpmāk tiek ierosināts daļu no summas, ko pacients, izmantojot tiešo debetu, ik mēnesi maksā DPAS, turpmāk DPAS paturēs kā komisijas maksu “par saistībām pret pacientu pārvaldīt un administrēt zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, papildu apdrošināšanas polisi un tālruņa līniju neatliekamas palīdzības gadījumā”. Bija uzsvērts, ka runa ir par “tīri administratīvām izmaiņām, kas [neietekmēs] segumu, kurš tiek nodrošināts saskaņā ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, un [neietekmēs] kopējo ikmēneša maksājumu apmēru”.
- 18 Šajā saistībā katram pacientam tika lūgts parakstīt piekrišanas veidlapu vai attiecīgā gadījumā pilnvarojuma veidlapu, kurā bija precizēts, ka pacients piekrīt, ka DPAS “pārvalda un administrē” maksājumus, kas ir jāmaksā atbilstoši zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānam, un ka viņš šajā ziņā pilnvaro DPAS no ikmēneša maksājuma, par kādu panākta vienošanās ar zobārstu, atskaitīt ikmēneša komisijas maksu.
- 19 Ar 2012. gada 17. aprīļa vēstuli Ieņēmumu dienests informēja DPAS par savu lēmumu, ka tādu pakalpojumu sniegšana, kas saistīti ar zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu administrēšanu un ko DPAS nodrošina kopš 2012. gada 1. janvāra, ir vai nu pakalpojumu sniegšana tikai par labu zobārstiem, kurai ir piemērojams PVN saskaņā ar pamatlikmi, vai arī pakalpojumu sniegšana par labu zobārstiem, kurai ir piemērojams PVN saskaņā ar pamatlikmi, un pakalpojumu sniegšana par labu pacientiem, kam arī ir piemērojams PVN saskaņā ar pamatlikmi.
- 20 DPAS pārsūdzēja šo lēmumu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Minētajā tiesā tā apgalvoja, ka tā zobārstiem sniedz pakalpojumus, kam ir piemērojams PVN saskaņā ar pamatlikmi, un pacientiem sniedz nošķirtus pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no PVN. Ieņēmumu dienests atstāja spēkā nostāju, kāda izklāstīta šajā vēstulē, un turklāt apgalvoja, ka līgumiskās vienošanās, kas ieviestas no 2012. gada 1. janvāra, ir ļaunprātīga rīcība 2006. gada 21. februāra sprieduma *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121) izpratnē.
- 21 Ar 2013. gada 22. novembra nolēmumu šī tiesa tostarp atzina, ka DPAS sniedz pakalpojumus pacientiem par atlīdzību, neatkarīgi no tā, vai tas ir no PVN atbrīvots darījums saistībā ar maksājumiem, un ka jautājums nav par parādu piedziņu, attiecīgais pakalpojums tiek sniegts parādniekam, nevis kreditoram. Tā arī atzina, ka ļaunprātīgas rīcības nav.

- 22 Ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesā (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Šī tiesa būtībā apstiprināja, ka DPAS par atlīdzību sniedz pakalpojumus pacientiem. Turklāt tā it īpaši apstiprināja, ka saskaņā ar 2006. gada 21. februāra sprieduma *Halifax u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121)* 73. punktu nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties tādu savas darbības struktūru, kas tam ļauj samazināt savu nodokļu parādu, un ka šajā lietā nevar uzskatīt, ka būtu bijusi mākslīga struktūra, kuras mērķis ir izvairīties no 2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)* sekām. Šajā ziņā tā noraidīja Ieņēmumu dienesta argumentu, kas balstīts uz nodokļu neitralitātes principu, uzskatīdama, ka tajā aplūkoto pakalpojumu sniegšana atšķiras no pakalpojumu sniegšanas, kas tika aplūkota lietā, kurā pieņemts minētais spriedums, jo šo pakalpojumu patērētāji ir atšķirīgi un viņiem ir atšķirīgas iespējas.
- 23 Tomēr šī tiesa nav sniegusi vērtējumu par to, vai pakalpojumi, kurus DPAS sniedz pacientiem, ir atbrīvoti no PVN. Minētā tiesa uzskata, ka 2010. gada 28. oktobra spriedumā *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)* ir atbalstīti DPAS argumenti, saskaņā ar kuriem šie pakalpojumi ir darījums, kas skar maksājumus, un tādēļ tas ir atbrīvots no PVN atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktam, bet tā arī norāda, ka 2016. gada 26. maija spriedums *Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355)* un 2016. gada 26. maija spriedums *National Exhibition Centre (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357)* liecina, ka ir iespējama citāda analīze, un vēlas noskaidrot, kā tās savienot. Turklāt, pieņemot, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana ietilpst jēdzienā “darījums, kas skar maksājumus un pārskaitījumus” šīs normas izpratnē, tā šaubās par jēdziena “parādu piedziņa” piemērojamību šīs normas izpratnē, ņemot vērā, ka līguma noteikumi ir mainījušies tiktāl, ka atlīdzību par pakalpojumu sniegšanu turpmāk maksās parādnieks, nevis kreditors, savukārt pakalpojumi, ko sniedz pakalpojumu sniedzējs, galvenokārt saglabājas identiski.
- 24 Šajā ziņā Ieņēmumu dienests būtībā apgalvo, ka pakalpojumu, ko DPAS sniedz pacientiem, funkcionālā analīze neatšķiras no funkcionālās analīzes attiecībā uz pakalpojumiem, kas tika aplūkoti lietās, kurās pieņemti 2016. gada 26. maija spriedums *Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355)* un 2016. gada 26. maija spriedums *National Exhibition Centre (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357)*, no kuriem izrietēja, ka nodokļa maksātājs, kas vērsas pie citiem finanšu pakalpojumu sniedzējiem, lai veiktu pārskaitījumus starp kontiem, neveic darījumus, kuri skar pārskaitījumus. Tādējādi DPAS veica tikai administratīvus uzdevumus. 2010. gada 28. oktobra spriedumam *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)* šajā lietā neesot nozīmes, jo DPAS sniedz pakalpojumus pacientiem, nevis zobārstiem. Ja tomēr būtu uzskatāms, ka DPAS veic pārskaitījumu pakalpojumus zobārstiem, atziņa, kas izriet no 2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)*, ir piemērojama, un attiecīgo pakalpojumu sniegšana ir kvalificējama kā parādu piedziņa, ja vien netiek pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.
- 25 DPAS savukārt norāda, ka saskaņā ar atziņu, kas izriet no 2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)*, attiecīgo pakalpojumu sniegšana ir darījums, kas skar maksājumus, bet nav parādu piedziņa, jo no 2012. gada 1. janvāra tas tiek sniegts parādniekiem. Tātad jautājums esot par pakalpojumu sniegšanu, kas atbrīvota no PVN. Pirmkārt, 2016. gada 26. maija spriedums *Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355)* un 2016. gada 26. maija spriedums *National Exhibition Centre (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357)*, kā arī, otrkārt, 2010. gada 28. oktobra spriedums *Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646)* esot savienojami, ņemot vērā tostarp būtiskas faktu atšķirības lietās, kurās pieņemti šie spriedumi. Pakalpojumu sniegšana, ko tā nodrošina, savukārt esot ļoti līdzīga pakalpojumiem, kas aplūkoti lietā, kurā pieņemts 2014. gada 13. marta spriedums *ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139)*.

26 Šajos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesā (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tāds pakalpojums, kāds šajā lietā ir nodokļa maksātāja sniegtais pakalpojums, kura ietvaros atbilstoši tiešā debeta pilnvarojumam tiek dots rīkojums no pacienta bankas konta, izmantojot tiešā debeta maksājumu, noņemt naudas summu, ko nodokļa maksātājs pēc savas atbildības ieturēšanas nodod pacienta zobārstam un apdrošinātājam, ir pārskaitījumu vai maksājumu pakalpojums, kas ir atbrīvots no nodokļa PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē? Konkrēti, vai no [2016. gada 26. maija sprieduma *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355) un 2016. gada 26. maija sprieduma *National Exhibition Centre* (C-130/15, nav publicēts, EU:C:2016:357)] izriet secinājums, ka [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN nav piemērojams tādām pakalpojumiem, kāds šajā lietā ir nodokļa maksātāja sniegtais pakalpojums, kas neietver to, ka pats nodokļa maksātājs debitē vai kreditē savā pārziņā esošus kontus, taču kas notikuša līdzekļu pārskaitījuma gadījumā ir būtisks šim pārskaitījumam? Vai arī no [2010. gada 28. oktobra sprieduma *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646)] izriet pretējs secinājums?
- 2) Kādi atbilstošie principi ir jāpiemēro, nosakot to, vai tāds pakalpojums, kāds šajā lietā ir nodokļa maksātāja sniegtais pakalpojums, ietilpst vai neietilpst [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētā jēdziena “parādu piedziņa” tvērumā? Konkrēti, ja šāds pakalpojums (kā ir lēmusi Tiesa [2010. gada 28. oktobra spriedumā *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646)] attiecībā uz tādu pašu vai ļoti līdzīgu pakalpojumu) būtu uzskatāms par parādu piedziņu, kad tas tiek sniegts personai, kurai ir jāsaņem maksājums (proti, zobārstiem šajā lietā un lietā[, kurā pieņemts šis spriedums]), vai šis pakalpojums ir uzskatāms par parādu piedziņu arī gadījumā, ja šāds pakalpojums tiek sniegts personai, no kuras ir jāsaņem maksājums (proti, pacientiem šajā lietā)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 27 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no PVN, kurš tajā ir paredzēts attiecībā uz darījumiem, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, ir piemērojams pakalpojumu sniegšanai, kāda aplūkota pamatlietā, kas nodokļa maksātājam nozīmē, ka viņš attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasa, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai šī summa, pēc tam, kad ir atskaitīta atbildība, kas maksājama šim nodokļa maksātājam, tiktu pārskaitīta no šī pacienta bankas konta uz viņa attiecīgajiem zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem.
- 28 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 135. panta 1. punktā minētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmas piemērošanā dažādās dalībvalstīs (spriedumi, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 29 Turklāt no šīs pašas judikatūras izriet, ka jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko par atbildību veicis nodokļa maksātājs (spriedumi, 2011. gada 10. marts, *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, 20. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 30 Šajā saistībā jāatgādina, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa “darījumus, tostarp starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, čekus un citus tirgojamus dokumentus, taču izņemot parādu piedziņu”.
- 31 Tādējādi atbilstoši minētajai tiesību normai no nodokļa atbrīvotie darījumi ir definēti pēc sniegto pakalpojumu rakstura, nevis pēc pakalpojuma sniedzēja vai saņēmēja. Līdz ar to atbrīvojums nav atkarīgs no nosacījuma, ka darbības ir jāveic noteikta veida iestādei vai juridiskai personai, ja vien attiecīgie darījumi ietilpst finanšu darījumu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 28. oktobris, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, 26. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 36. punkts).
- 32 Šajā gadījumā pamatlietā tiek aplūkots vienīgi PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums attiecībā uz “darījum[iem] [..], kas skar [..] maksājumus [un] pārskaitījumus”.
- 33 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pārskaitījums ir darījums, kurā tiek izpildīts rīkojums pārskaitīt naudas summu no viena bankas konta uz citu. Tam tostarp ir raksturīgi, ka tā rezultātā mainās esošā juridiskā un finansiālā situācija, pirmkārt, starp rīkojuma devēju un saņēmēju un, otrkārt, viņu attiecībās ar savām atbilstošajām bankām, kā arī attiecīgā gadījumā starp bankām. Turklāt darījums, ar kuru tiek veiktas šīs izmaiņas, ir tikai līdzekļu pārskaitīšana starp kontiem neatkarīgi no tā pamata. Tādējādi, tā kā pārskaitījums ir tikai veids, kādā tiek nodoti naudas līdzekļi, tad funkcionālie aspekti ir izšķiroši, lai noteiktu, vai darījums ir pārskaitījums PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē (spriedumi, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 53. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Turklāt šīs tiesību normas formulējums principā neizslēdz, ka naudas pārskaitīšanas darījums sastāv no dažādiem pakalpojumiem, kuri tādējādi ir “darījumi, kas skar” pārskaitījumus šīs normas izpratnē (spriedumi, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 64. punkts, un 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 39. punkts). Tomēr minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums var attiekties vienīgi uz tādiem darījumiem, kas, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu, kuriem ir funkcijas, kas raksturīgas un būtiskas šādiem pārskaitījumiem tādā ziņā, ka to rezultātā tiek pārskaitīti naudas līdzekļi un radītas juridiskas un finansiālas izmaiņas, ar kurām šis pārskaitījums tiek īstenots (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 66.–68. punkts, un 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 39. punkts).
- 35 Šī interpretācija neietekmē noteikumus par šo darījumu veikšanu, jo pārskaitījumu var ietekmēt faktiski naudas līdzekļu pārskaitījums vai naudas līdzekļu pārskaitījums, veicot iegrāmtojumu kontos (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 80. un 81. punkts).
- 36 Ir jānošķir pakalpojumi, kas ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvu, no vienkāršu materiālu, tehnisku vai administratīvu pakalpojumu sniegšanas. Šajā nolūkā īpaši svarīgi ir izvērtēt attiecīgo pakalpojumu sniedzēja atbildības apjomu, tostarp jautājumu par to, vai šī atbildība attiecas tikai uz tehniskiem aspektiem vai arī aptver darījumu specifiskās un būtiskās funkcijas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 66. punkts, un 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 40. punkts).
- 37 Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru attieksme pret darījumiem, kas skar maksājumus, un darījumiem, kas skar pārskaitījumus, saistībā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu ir vienāda (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 50. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 38 Kā ģenerālvokāts arī ir norādījis secinājumu 35. un 39. punktā, no šiem apstākļiem izriet, ka pakalpojumu sniegšana var tikt kvalificēta kā “darījums, kas skar pārskaitījumus” vai kā “darījums, kas skar maksājumus” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē tikai tad, ja tās rezultātā tiek veiktas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai. Savukārt šajā jēdzienā neietilpst parasta materiāla, tehniska vai administratīva pakalpojuma sniegšana, neveicot šādas izmaiņas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 40. un 41. punkts).
- 39 Šajā gadījumā no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšana DPAS nozīmē, pirmkārt, ka tā prasa pacienta, kurš ir pieteicies uz zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānu, finanšu iestādei, pamatojoties uz tiešo debetu, lai iepriekš noteikta naudas summa tiktu pārskaitīta no šī pacienta bankas konta uz DPAS bankas kontu, un, otrkārt, ka pēc tam tā prasa finanšu iestādei, kurā tai ir konts, pārskaitīt šo summu no minētā konta uz šī pacienta zobārsta un apdrošinātāja attiecīgajiem bankas kontiem, DPAS paturot daļu no šīs summas kā atlīdzību, kas pacientam par šo darījumu ir tai jāmaksā, kuru DPAS pati kvalificē kā “maksājumu[, kas pacientam ir jāmaksā atbilstoši šim zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plānam,] pārvaldību[, uz kuru viņš ir pieteicies]”.
- 40 Ar šādu pakalpojumu sniegšanu pašu par sevi netiek veiktas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kādas ir raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai šī sprieduma 33.–38. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē, bet tai ir administratīvs raksturs.
- 41 DPAS pati neveic pārskaitījumus vai netur attiecīgajos bankas kontos naudas summas, par kādām ir notikusi vienošanās saistībā ar pamatlietā aplūkotojām zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem, bet gan prasa attiecīgajām finanšu iestādēm veikt šos pārskaitījumus. Savukārt, kā norāda Ieņēmumu dienests, pakalpojumu sniegšana, kāda aplūkota pamatlietā, ir pielīdzināma maksājuma ar karti apstrādes pakalpojuma sniegšanai, kas tika aplūkota lietā, kurā pieņemts 2016. gada 26. maija spriedums *Bookit* (C-607/14, EU:C:2016:355). Šī lieta būtībā attiecās uz pakalpojumu sniegšanu, ko veidoja tas, ka nodokļa maksātājs iesniedza attiecīgajām finanšu iestādēm maksājumu pieprasījumus, kurus klienti iepriekš bija piekrituši veikt, pirkdami precī, un kuri veidoja iepriekšēju posmu pirms šo iestāžu veiktās darījumu, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, īstenošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 44.–51. un 53. punkts).
- 42 Kā ģenerālvokāts arī ir norādījis secinājumu 51. punktā, tāda pakalpojumu sniegšana, kāda aplūkota pamatlietā, ir tikai iepriekšējs posms pirms PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētā darījuma, kas skar maksājumus un pārskaitījumus.
- 43 Šajā ziņā arī var norādīt, ka, protams, pamatlietā aplūkotā pakalpojumu sniegšana saistībā ar attiecīgajiem zobārstniecības pakalpojumu maksājumu plāniem ir būtiska to maksājumu īstenošanā, kuri pacientiem ir jāmaksā saviem zobārstiem un apdrošinātājiem, jo tieši, iesaistoties DPAS, tiek izteikta pacientu griba veikt attiecīgos maksājumus. Tomēr, tā kā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē šauri, tas vien, ka pakalpojums ir nepieciešams, lai veiktu no nodokļa atbrīvotu darījumu, neļauj secināt, ka šis pakalpojums būtu atbrīvots no nodokļa (spriedumi, 2001. gada 13. decembris, *CSC Financial Services*, C-235/00, EU:C:2001:696, 32. punkts, kā arī 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Turklāt no lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu citētajiem jaunajiem vispārējiem nosacījumiem, kas tiek īstenoti no 2012. gada 1. janvāra un kas ir pievienoti 2011. gada 8. septembra vēstulei zobārstiem, izriet, ka DPAS nav atbildīga par neizdevušos tiešo debetu vai tiešā debeta pilnvarojuma atcelšanu, pamatojoties uz kuru DPAS pieprasa, lai no attiecīgā pacienta bankas konta tiktu noņemtas summas, kas tai pēc tam jāpārskaita zobārstam un apdrošinātājam.

- 45 Bez tam, attiecībā uz PVN direktīvas uzbūvi un mērķiem ir jānorāda, pirmkārt, ka darījumi, kas atbrīvoti no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktam, lai gan tie nav noteikti jāveic bankai vai finanšu iestādei, pēc to rakstura ir finanšu darījumi (skat. it īpaši spriedumus, 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī, šajā nozīmē, 2016. gada 26. maijs, *Bookit*, C-607/14, EU:C:2016:355, 36. un 54. punkts). Tādējādi, kā tika konstatēts šī sprieduma 40. un 41. punktā, tādi pakalpojumu sniegšanai, kāda aplūkota pamatlietā, ir administratīvs raksturs.
- 46 Otrkārt, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d)–f) apakšpunktā paredzētie atbrīvojumi tostarp ir vērsti uz to, lai mazinātu grūtības, kas saistītas ar nodokļa bāzes un atskaitāmā PVN summas noteikšanu (skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 19. aprīlis, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, EU:C:2007:232, 24. punkts, kā arī 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 36. punkts). Tomēr no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka atlīdzības summa, kāda pacientam ir jāmaksā DPAS par pamatlietā aplūkoto pakalpojumu sniegšanu, atbilst starpībai starp summu, kas tika noņemta no šī pacienta bankas konta, un summām, ko DPAS pēc tam atmaksā šī pacienta zobārstam un apdrošinātājam. Šajos apstākļos nodokļa bāzes noteikšana nerada nekādas sevišķas grūtības.
- 47 Tādējādi, ņemot vērā visu iepriekš izklāstīto, ir jākonstatē, ka uz pakalpojumu sniegšanu, kāda aplūkota pamatlietā, nevar attiekties PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums par labu darījumiem, kas skar maksājumus un pārskaitījumus.
- 48 Turklāt iesniedzējtiesa šaubās par to, vai šajā lietā ir nozīme 2010. gada 28. oktobra spriedumam *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646). Šajā ziņā jānorāda, kā ģenerāladvokāts ir minējis secinājumu 59.–63. punktā, ka šajā spriedumā Tiesa nav pārbaudījusi, vai lietā, kurā pieņemts minētais spriedums, aplūkotā pakalpojumu sniegšana atbilst kritērijam, kurš ieviests ar Tiesas agrāko judikatūru, lai identificētu darījumu, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, no kura jau izrietēja, ka šajā ziņā atbilstīgais kritērijs ir tas, vai attiecīgās pakalpojumu sniegšanas rezultātā ir veiktas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kas ir raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai (skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC*, C-2/95, EU:C:1997:278, 53. un 66. punkts, kā arī 2001. gada 13. decembris, *CSC Financial Services*, C-235/00, EU:C:2001:696, 26.–28. punkts), bet gan savā analizē ir koncentrējusies uz jautājumu, vai šī pakalpojumu sniegšana ietilpst jēdzienā “parādu piedziņa” Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkta izpratnē, kas ir kļuvis par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunktu.
- 49 No šī sprieduma arī neizriet, ka Tiesa ar to būtu vēlējusies paplašināt jēdzienu “darījum[i] [..], kas skar [..] maksājumus [un] pārskaitījumus” šo tiesību normu izpratnē, saskaņā ar robežām, kādas šim jēdzienam bija noteiktas agrākajā judikatūrā pirms šī sprieduma, iekļaujot darījumus, ar kuriem pašiem netiek veiktas juridiskas un finansiālas izmaiņas, kas raksturīgas naudas summas pārskaitīšanai, tāpat tā nav vēlējusies no jauna definēt šo jēdzienu, nosakot jaunus kritērijus.
- 50 Ņemot vērā šos apstākļus, no minētā sprieduma nevar izdarīt nevienu secinājumu par labu pamatlietā aplūkotās pakalpojumu sniegšanas atbrīvojumam, jo šī pakalpojumu sniegšana ir darījums, kas skar maksājumus vai pārskaitījumus Tiesas judikatūras izpratnē.
- 51 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no PVN, kurš tajā ir paredzēts attiecībā uz darījumiem, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, nav piemērojams pakalpojumu sniegšanai, kāda aplūkota pamatlietā, kas nodokļa maksātājam nozīmē, ka tas attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasa, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai šī summa, pēc tam, kad ir atskaitīta atlīdzība, kas maksājama šim nodokļa maksātājam, tiktu pārskaitīta no šī pacienta bankas konta uz viņa attiecīgajiem zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem.

Par otro jautājumu

52 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

53 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa, kurš tajā ir paredzēts attiecībā uz darījumiem, kas skar maksājumus un pārskaitījumus, nav piemērojams pakalpojumu sniegšanai, kāda aplūkota pamatlietā, kas nodokļa maksātājam nozīmē, ka tas attiecīgajām finanšu iestādēm pieprasa, pirmkārt, lai, pamatojoties uz tiešā debeta pilnvarojumu, naudas summa tiktu pārskaitīta no pacienta bankas konta uz nodokļa maksātāja bankas kontu un, otrkārt, lai šī summa, pēc tam, kad ir atskaitīta atlīdzība, kas maksājama šim nodokļa maksātājam, tiktu pārskaitīta no šī pacienta bankas konta uz viņa attiecīgajiem zobārsta un apdrošinātāja bankas kontiem.

[Paraksti]