

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 26. maja 2016(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitev – ?len 135(1)(d) – Transakcije v zvezi s pla?ili in transferji – Pojem – Nakup vstopnic za kino prek telefona ali spleta – Pla?ilo z debetno ali kreditno kartico – Storitve, imenovane „obdelava pla?ila s kartico““

V zadevi C-607/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodiš?e (oddelek za dav?ne zadeve), Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 22. decembra 2014, ki je na Sodiš?e prispela 29. decembra 2014, v postopku

Bookit Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi M. Ileši?, predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, A. Prechal, sodnica, in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. decembra 2015,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Bookit Ltd N. Gardner in S. Mardell, solicitors, Z. Yang, barrister, in A. Hitchmough, QC,
- za vlado Združenega kraljestva M. Holt, agent, skupaj z K. Bealom, QC,
- za grško vlado S. Charitaki in A. Magrippi, agentki,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, A. Cunha in R. Campos Laires, agenti,
- za Evropsko komisijo par L. Lozano Palacios in R. Lyal, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 135(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

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

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 135(1), od (b) do (g), te direktive z v bistvu enakimi besedami določa oprostitve, ki so bile prej določene v členu 13(B)(d), in sicer v točkah od 1 do 6, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1).

5 Člen 135(1)(d) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

Pravo Združenega kraljestva

6 Člen 31 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994, v nadaljevanju: zakon iz leta 1994) v odstavku 1 določa, da je „[d]obava blaga ali opravljanje storitev [...] oproščeno DDV, če spadajo v eno od kategorij, navedenih v Prilogi 9 [...]“.

7 V Prilogi 9 je navedenih več skupin blaga in storitev, ki so upravičene do oprostitve DDV. Skupina 5 te priloge vključuje finance. V njej so določene te oprostitve:

„[...]“

1. Izdajanje, prenos ali prejem denarja ali katero koli ravnanje z njim, katere koli oblike zavarovanja denarja ali katera koli navodila ali nalogi za izplačilo denarja.

[...]

5. Opravljanje pomožnih storitev v zvezi s katero koli transakcijo, ki je vsebovana v točki 1, 2, 3, 4 ali 6 (ne glede na to, ali je ta transakcija nazadnje sklenjena), s strani osebe, ki deluje kot posrednik.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Družba Bookit je družba, ki je v 100 % lasti družbe Odeon Cinemas Holding Limited (v nadaljevanju: Odeon), ki ima v lasti in upravlja verigo kinov v Združenem kraljestvu. Poslovna dejavnost družbe Bookit je obdelava plačil, ki so bila opravljena z debetnimi in kreditnimi karticami (v nadaljevanju: obdelava plačila s kartico) za stranke skupine, ki je v lasti družbe Odeon. Za družbo Odeon upravlja tudi klicni center. Dohodki družbe Bookit izvirajo izključno iz transakcij, povezanih s skupino, ki je v lasti družbe Odeon, in s strankami kinov.

9 Davčna uprava je z odločbo z dne 24. decembra 2009 ugotovila, da storitve, ki jih opravlja družba Bookit, za opisana plačila za stranke, ki kupijo vstopnice kina Odeon, kot provizije za storitve obdelavo plačila s kartico niso storitve, ki so oproščene na podlagi vključitve v skupino 5 iz Priloge 9 k zakonu iz leta 1994. Družba Bookit je zoper to odločbo vložila pritožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (oddelek za davčne zadeve), Združeno kraljestvo).

10 To sodišče pojasnjuje, da se prodaja vstopnic za kina Odeon opravi bodisi na blagajnah ali avtomatih za prodajo vstopnic za kino bodisi prek telefona s posredovanjem klicnega centra ali na spletu.

11 Prodajo na blagajnah opravljajo zaposleni družbe Odeon. Za to prodajo in za prodajo na avtomatih za prodajo vstopnic za kino družba Bookit za družbo Odeon opravlja storitve obdelave plačil s kartico, vendar družbi Odeon ali strankam za to ne zaračuna nobene provizije. Prodajo prek telefona in na spletu družba Bookit opravlja kot zastopnik družbe Odeon. Za te prodaje je stranka pri nakupu z debetno ali kreditno kartico poleg cene vstopnice plačala tudi provizijo za storitev obdelave plačila s kartico. Ta se je v zadevnem obdobju gibala med 0,65 in 0,75 funtov (GBP) (približno med 0,82 in 0,95 EUR) na transakcijo.

12 Predložitveno sodišče navaja, da je v celotnem zadevnem obdobju plačila z debetnimi ali kreditnimi karticami, ki jih je prejela družba Bookit od strank, ki so kupile vstopnice za kine Odeon, obdelovala njena banka pridobiteljica na podlagi pogodbe o opravljanju storitev. V tej pogodbi je bilo določeno, da banka pridobiteljica kreditira račun družbe Bookit za znesek vseh transakcij, v zvezi s katerimi se ji predložijo podatki o zadevnih transakcijah s karticami. V njej je bilo določeno tudi, da morata družba Bookit ali, odvisno od primera, družba Odeon, prvič, pred vsako prodajo pri banki pridobiteljici pridobiti avtorizacijsko kodo, ki jo izda banka, ki je izdala kartico, imenovana „banka izdajateljica“ in ki v bistvu potrjuje veljavnost kartice ter razpoložljivost sredstev, in drugič, zagotoviti, da je ta koda vpisana v izpisek, imenovan „izpisek o plačilu“, v katerem so podatki o transakcijah s kartico, ki ga je na koncu dneva treba posredovati banki pridobiteljici, da se zaključijo plačila.

13 Družbi Odeon in Bookit sta sklenili tudi ločeno pogodbo o opravljanju storitev z družbo DataCash Limited, na podlagi katere je družba DataCash opravljala „standardne storitve plačil z bančno kartico“. Te storitve so zajemale pridobitev avtorizacijske kode v imenu in za račun družbe Bookit s predložitvijo potrebnih zahtev za avtorizacijo pri banki pridobiteljici, sprejem ustreznih odgovorov in shranjevanje avtorizacij v paketni datoteki, iz katere je bilo razvidno, ali je prodaje opravila družba Odeon v kinih ali družba Bookit na daljavo, in sicer za ureditev plačila z banko pridobiteljico.

14 Predložitveno sodišče navaja, da je v praksi nakup vstopnice za kino prek telefona ali na spletu sestavljen iz sledečih faz. Najprej, stranka družbi Bookit posreduje potrebne podatke o debetni ali kreditni kartici, ki jo želi uporabiti, kot na primer ime in naslov imetnika kartice, številko in varnostno kodo iz zadnje strani, družba Bookit pa te podatke prek družbe DataCash pošlje

banki pridobiteljci. Ta te podatke posreduje banki izdajateljici, ki – če so podatki pravilni – rezervira sredstva in banki pridobiteljci posreduje avtorizacijsko kodo. Ta prek družbe DataCash kodo posreduje družbi Bookit, ki ob njenem prejemu preveri, če so zahtevani sedeži v kinu še prosti. Če so prosti, se stranki izdajo vstopnice in transakcija je za to stranko, ki od družbe Odeon prejme potrdilo o rezervaciji, v kateri je navedeno, da je bil z njene bančne kartice odtrgan znesek za plačilo rezerviranih vstopnic in znesek, dolgovan družbi Bookit za stroške rezervacije, zaključena.

15 Dalje, v okviru postopka zaključka dneva, ki ga izvede vsak kino, družba Bookit družbi DataCash posreduje informacije o plačilih, ki jih je zbrala v izpiskih o plačilih, v katerih so za vsako transakcijo podatki o plačilu s kartico, vključno z avtorizacijsko kodo banke izdajateljice, nato pa družba DataCash banki pridobiteljci pošlje paketno datoteko, v kateri so navedene vse transakcije, izvedene na ta dan, da se jih posreduje različnim bankam izdajateljicam, na podlagi česar banke izdajateljice izvršijo plačila banki pridobiteljci. Zadržana torej kreditira bančni račun družbe Bookit za zadevna sredstva. Nazadnje družba Bookit družbi Odeon nakaže dohodke od prodaje vstopnic, pri tem pa zadrži provizije za storitev obdelave plačila s kartico.

16 Predložitveno sodišče navaja, da je vloga družbe Bookit tako, prvič, da kot zastopnica družbe Odeon opravlja storitve pri prodaji vstopnic, in drugič, da kupcem teh vstopnic zagotavlja storitve obdelave plačila s kartico, ki sestoji iz pridobitve podatkov o kartici pri stranki, posredovanja teh podatkov banki pridobiteljci, pridobitve avtorizacijske kode pri tej banki, in ponovnega posredovanja podatkov o kartici, vključno z avtorizacijsko kodo, banki pridobiteljci v okviru postopka plačila.

17 Predložitveno sodišče pojasnjuje, prvič, da banka pridobiteljica brez izpiskov o plačilu ne bi mogla vedeti, ali so bile transakcije zaključene. Drugič, družba Bookit naj ne bi mogla obdelati plačil s kartico brez storitev banke pridobiteljice, ker za pridobitev avtorizacijske kode podatkov o kartici ne more neposredno posredovati banki izdajateljici. Tretjič, družba Bookit naj bi potrebovala storitve družbe DataCash, da se podatki o karticah oblikujejo v obliko, ki jo plačilni sistem zazna. To sodišče navaja, da pred njim vseeno ni sporno, da posredovanje družbe DataCash ne vpliva na naravo storitev, ki jih zagotavlja družba Bookit. Četrto, predložitveno sodišče ugotavlja, da so razmerja med družbama Odeon in Bookit ter njunimi strankami opisana na spletnem mestu družbe Odeon, in meni, da so te stranke v celotnem zadevnem obdobju vedele, da sklepajo ločeno pogodbo z družbo Bookit iz naslova zagotavljanja storitev obdelave plačila s kartico, za kar plačajo provizijo.

18 Družba Bookit pred predložitvenim sodiščem trdi, da so storitve obdelave plačila s kartico, ki jih zagotavlja kupcem vstopnic kina Odeon, storitve, ki so na podlagi Priloge 9, skupina 5, točka 1, zakona iz leta 1994 in člena 135(1)(d) Direktive od DDV oproščene plačila DDV, pri čemer je posledica posredovanja podatkov o bančni kartici, vključno z avtorizacijsko kodo, banki pridobiteljci ta, da se sredstva prenesejo na račun družbe Bookit, ki ga ima pri tej banki.

19 Davčna uprava pa trdi, da družba Bookit v nobenem trenutku ne opravi prenosa sredstev za stranke Odeon v smislu sodne prakse Sodišča, saj ta prenos opravi banka pridobiteljica skupaj z banko izdajateljico. Storitve, ki jih zagotavlja družba Bookit, naj bi bile torej zavezane s plačilom običajne stopnje DDV.

20 Predložitveno sodišče navaja, da ima – tako kot preostala sodišča Združenega kraljestva – težave pri določitvi, za katere vrste dejavnosti velja oprostitev iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV.

21 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče – davčni oddelek) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Katera na?ela je treba uporabiti v zvezi z oprostitvijo DDV iz ?lena 135(1)(d) Direktive [o DDV], kot jo je Sodiš?e razlagalo v sodbi z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278) pri ugotavljanju, ali ima ‚storitev obdelave pla?il [s kartico]‘ (kot je storitev, izvedena v tej zadevi) ‚u?inek prenosa sredstev in povzro?i spremembo v pravnem in finan?nem polo?aju‘ v smislu to?ke 66 navedene sodbe?

2. Kateri so na?eloma tisti dejavniki, zaradi katerih se (i) storitev, ki jo sestavlja zagotavljanje finan?nih podatkov, brez katerih se pla?ilo ne bi izvršilo, vendar ne spada med oprostitve (kot v sodbi z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532)), razlikuje od (ii) storitve obdelave podatkov, ki ima funkcionalen u?inek prenosa sredstev in za katero je Sodiš?e ugotovilo, da bi zato lahko spadala med oprostitve (kot v sodbi z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), to?ka 66)?

3. Zlasti v okviru storitve obdelave pla?il [s kartico]:

a. Ali se oprostitvev uporablja za take storitve, ki privedejo do prenosa sredstev, vendar pa ne vklju?ujejo naloge obremenitve enega ra?una in ustrezno kreditiranje drugega ra?una?

b. Ali je upravi?enost do oprostitve odvisna od tega, ali izvajalec storitve sam pridobi avtorizacijsko kodo neposredno od banke izdajateljice ali pa te kode pridobi prek svoje banke pridobiteljice?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

22 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be predložitvenega sodiš?a temelji na premisi, da je storitev obdelave pla?ila s kartico, ki jo družba Bookit opravi, kadar oseba, ki ?eli vstopiti v kino družbe Odeon, prek družbe Bookit kupi vstopnico, ki jo pla?a z debetno ali kreditno kartico, storitev, ki je lo?ena in neodvisna od prodaje vstopnice.

23 Vendar je Sodiš?e že razsodilo, da dodatni stroški, ki jih ponudnik storitev svojim strankam zara?una, kadar te storitve pla?ajo s kreditno kartico, ?ekom ali gotovino na ban?nem okencu ali na blagajni zastopnika, pooblaš?enega za prejem pla?ila za ra?un tega ponudnika storitev, ne pomenijo pla?ila storitev, ki bi bile lo?ene in neodvisne od glavne storitve, za katero je bilo opravljeno pla?ilo (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, to?ka 32).

24 Sodiš?e je v zvezi s tem najprej ugotovilo, da to, da glavni ponudnik strankam na voljo infrastrukturo, ki jim omogo?a, da lahko ceno za to storitev med drugim pla?ajo tudi z ban?no kartico, za te stranke nima lastnega namena, in da ta domnevna storitev, ki je te stranke ne morejo prejeti neodvisno od nakupa glavne storitve, z vidika strank nima nobenega samostojnega interesa glede na to storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, to?ka 27).

25 Sodišče je nato dodalo, da sta prejem plačila in njegova obdelava neločljivo povezana z vsako plačljivo storitvijo in da je s tako storitvijo neločljivo povezano, da ponudnik storitev zahteva plačilo in pokaže trud, ki je potreben za to, da lahko stranka dejansko plača za opravljeno storitev, glede na to, da na celoma vsak način plačila za storitev vključuje, da ponudnik naredi nekaj korakov, da obdela plačilo, čeprav se obseg teh korakov lahko razlikuje od enega na ena plačila do drugega (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 28).

26 Sodišče je nazadnje pojasnilo, da okoliščina, da je ločena cena za domnevno finančno storitev določena v pogodbeni dokumentaciji in posebej navedena na računih, izdanih strankam, sama po sebi ni odločilna, glede na to, da dejstvo, da je zaračunana enotna cena ali da so bile pogodbeno določene ločene cene, ni odločilno pri ugotavljanju, ali je treba ugotoviti obstoj dveh ali več ločenih in samostojnih transakcij ali enotno gospodarsko transakcijo (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 29 in navedena sodna praksa).

27 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča mora nacionalno sodišče presoditi, ali dejstva, ki so mu predložena, ob upoštevanju gospodarske in poslovne stvarnosti zadevnih transakcij, določajo obstoj enotne transakcije izven zgolj njene pogodbene določitve (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 54 in z dne 20. junija 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, točke od 42 do 45) in pri tem upoštevati vse okoliščine, v katerih se ta odvija (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 26 in navedena sodna praksa).

28 Predložitveno sodišče mora v skladu s temi elementi preveriti, ali je treba v zadevi v glavni stvari storitev obdelave plačila s kartico, ki jo zagotavlja družba Bookit, za namene uporabe DDV šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, ki jo družba Bookit zagotavlja kupcem navedenih vstopnic, ki je lahko rezervacija ali vnaprejšni nakup vstopnic za kino na daljavo, in jo zato obravnavati, kot da s to glavno storitvijo tvori eno storitev, zaradi česar se ta storitev davčno obravnava enako kot navedena glavna storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 25. februarja 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 32, in z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, točka 31).

29 Ob upoštevanju navedenega mora Sodišče v tem primeru podati razlago prava Unije, za katero zaproša predložitveno sodišče.

Vprašanja

30 Predložitveno sodišče s temi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da v njem določena oprostitve DDV velja za storitev, imenovano „obdelava plačila s kartico“, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki jo davčni zavezanec, ki je ponudnik te storitve, opravi, ko oseba prek njega kupi vstopnico za kino, ki jo ta proda v imenu in za račun drugega subjekta in ki jo ta oseba plača z debetno ali kreditno kartico.

31 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da ta storitev obdelave plačila s kartico sestoji iz tega, da ponudnik storitve pri kupcu najprej pridobi podatke o debetni ali kreditni kartici, ki jo kupec želi uporabiti, in te podatke posreduje svoji banki pridobiteljici, ta pa jih posreduje banki izdajateljici. Nadalje sestoji iz tega, da ta ponudnik – ko banka izdajateljica po prejemu teh podatkov banki pridobiteljici s posredovanjem avtorizacijske kode potrdi veljavnost kartice in razpoložljivost potrebnih sredstev – od banke pridobiteljice prejme navedeno kodo, kar omogoči izvedbo prodaje. Nazadnje sestoji iz tega, da ta ponudnik svoji banki pridobiteljici na koncu dneva posreduje izpisek

o plačilih, v katerem so navedene vse dejansko izvedene prodaje s tega dne in v katerem so upoštevni podatki o uporabljenih plačilnih karticah, vključno z avtorizacijskimi kodami, da ga banka pridobiteljica posreduje zadevnim bankam izdajateljicam, ki nato izvršijo plačila ali nakazila tej banki pridobiteljici, ta pa zadevna sredstva nakaže na račun ponudnika storitev.

32 Najprej je treba ugotoviti, da so v členu 135(1), od (b) do (g), Direktive o DDV brez vsebinskih sprememb navedene oprostitve, ki so bile prej določene v členu 13(B)(d), točke od 1 do 6, Šeste direktive 77/388. Sodna praksa o teh določbah je torej še vedno upoštevna za razlago enakih določb iz Direktive o DDV.

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so oprostitve, navedene v členu 135(1) Direktive o DDV, samostojni pojmi prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah (glej zlasti sodbi z dne 10. marca 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, točka 19 in navedena sodna praksa, in z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 33 in navedena sodna praksa).

34 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno tudi, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis navedenih oprostitvev, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej zlasti sodbi z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 23, in z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 34 in navedena sodna praksa).

35 V teh okoliščinah je treba spomniti, da člen 135(1)(d) Direktive o DDV določa, da države članice oprostitijo „transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov“.

36 Transakcije, ki so oproščene na podlagi navedene določbe, so torej opredeljene glede na naravo opravljanja storitev in ne glede na ponudnika ali prejemnika storitve. Oprostitvev torej ni odvisna od pogoja, da transakcije opravi ustanova ali pravna oseba določene vrste, saj zadevne transakcije spadajo na področje finančnih transakcij (glej sodbo z dne 28. oktobra 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, točka 26 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavanem primeru ni sporno, da je v postopku v glavni stvari lahko upoštevna le oprostitvev iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV za „transakcije [...] v zvezi s [...] plačili [in] transferji“.

38 Sodišče je v zvezi s tem že razsodilo, da je transfer transakcija, s katero se izvrši nalog za prenos zneska z enega bančnega računa na drugega. Zanj je značilno zlasti to, da povzroči spremembo v obstoječem pravnem in finančnem položaju, prvič, med naročnikom naloga in upravičencem, in drugič, med njima in njunima bankama ter v nekaterih primerih med bankama. Poleg tega je transakcija, ki povzroči to spremembo, že prenos sredstev med računoma, ne glede na razlog zanj. Ker je transfer le način prenosa sredstev, so torej praktični vidiki odločilni za odločitev, ali je neka transakcija transfer v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV (glej v tem smisli sodbo z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 53, in z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 25).

39 Poleg tega besedilo člena 135(1)(d) Direktive o DDV naeloma ne izključuje, da se transakcija s transferjem razstavi na različne ločene storitve, ki torej tvorijo „transakcije v zvezi“ s transferji v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 64). Čeprav ni mogoče izključiti, da se lahko zadevna oprostitvev razširi na storitve, ki po svojem bistvu niso transferji, pa še vedno velja, da se lahko taka oprostitvev uporabi le za transakcije, ki s splošnega vidika tvorijo ločeno celoto in katerih posledica je izpolnitev posebnih in bistvenih nalog takih transferjev (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točke od 66 do 68).

40 Iz navedenega sledi, da morajo zadevne storitve, da se jih opredeli kot transakcijo iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV, s splošnega vidika tvoriti ločeno celoto, katere posledica je izpolnitev posebnih in bistvenih nalog transferja in katere učinek je torej prenos sredstev ter povzročitev spremembe v pravnem in finančnem položaju. S tega vidika je treba storitev v smislu Direktive o DDV razlikovati od zgolj fizične ali tehnične storitve. Zato je treba zlasti preučiti, kolikšno odgovornost ima ponudnik storitev, še posebej pa vprašanje, ali je ta odgovornost omejena na tehnične vidike ali pa vključuje posebne in bistvene naloge transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 66, in z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 24).

41 Prav tako je treba poudariti, da je glede na to, da so funkcionalni vidiki odločilni za odločitev, ali je transakcija povezana s transferjem v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV, merilo, na podlagi katerega je mogoče razlikovati med transakcijo, katere učinek je prenos sredstev in povzročitev spremembe v pravnem in finančnem položaju v smislu sodne prakse, navedene v točkah od 38 do 40 te sodbe, in ki spada med zadevne oprostitve, ter transakcijo, ki nima takih učinkov in torej ne spada med te oprostitve, odvisno od tega, ali se z zadevno transakcijo dejansko ali morebiti prenese lastništvo nad zadevnimi sredstvi, oziroma je njena posledica izpolnitev posebnih in bistvenih nalog takega transferja (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 33).

42 S tega vidika – čeprav lahko zadevni ponudnik storitve zaradi dejstva, da direktno obremeni in/ali sam kreditira nek račun ali pisno posreduje na računih istega imetnika, naeloma šteje, da je ta pogoj izpolnjen in ugotovi, da spada zadevna storitev med oprostitve (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139 točke 80, 81 in 85) – pa zgolj zaradi dejstva, da se pri tej storitvi taka naloga neposredno ne opravi, ni mogoče takoj izključiti, da bi lahko šlo za zadevno oprostitvev, glede na to, da zgoraj v točki 38 te sodbe navedena razlaga ne prejudicira načinov izvedbe transferjev (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, točka 80).

43 Poleg tega v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ugotovitve o transakcijah v zvezi s transferji veljajo tudi za transakcije v zvezi s plačili (glej v tem smislu sodbi z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 50, in z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 26).

44 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je – kakor je razvidno iz opisa iz točke 31 te sodbe – posledica storitve obdelave plačila s kartico, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, izvršitev plačila ali transferja in se taka storitev lahko šteje za nujno potrebno za to izvršitev glede na to, da banke izdajateljice – kakor je razvidno iz predložitvene odločbe –zaradi posredovanja izpiska o plačilih na koncu dne, ki ga ponudnik te storitve posreduje svoji banki pridobiteljici, začnejo postopek plačila ali transferja zadevnih zneskov navedeni banki pridobiteljici in v končni fazi na račun tega ponudnika, in da se dejansko izvršijo le plačila ali transferji, za katera so v navedenem izpisku potrebne informacije.

45 Vendar, prvi?, ker je treba ?len 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati ozko, zgolj na podlagi dejstva, da je neka storitev nujno potrebna za izvršitev oproš?ene transakcije, ni mogo?e skleniti, da je ta predmet oprostitve (glej v tem smislu sodbi z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, to?ka 65, in z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, to?ka 31).

46 Drugi?, se ne za dejstvo, da ponudnik storitev pri kupcu pridobi podatke o pla?ilni kartici, ki jo želi kupec uporabiti, niti za dejstvo, da ta ponudnik te podatke posreduje svoji banki pridobiteljici, tudi ne za dejstvo, da ta ponudnik od banke izdajateljice prejme avtorizacijsko kodo, in prav tako ne za dejstvo, da ta ponudnik svoji banki pridobiteljici na koncu dne posreduje izpisek o pla?ilih, v katerem so tudi avtorizacijske kode za opravljene prodaje – vsako posebej ali vsa skupaj kot celota – ne more šteti, da se z njimi opravlja posebna in bistvena naloga transakcije pla?ila ali transferja v smislu ?lena 135(1)(d) Direktive o DDV.

47 Ob upoštevanju tega opisa ni sporno, da ponudnik take storitve neposredno ne obremeni niti ne kreditira zadevnih ra?unov, prav tako na njih ne posreduje pisno in tudi ne naloži take obremenitve ali kreditiranja, saj je kupec tisti, ki z uporabo svoje pla?ilne kartice za nakup odlo?i, da se bo njegov ra?un obremenil v korist tretje osebe.

48 Dalje, kot je navedla Evropska komisija na obravnavi, so izpiski o pla?ilih, ki jih trgovski ponudnik storitev predloži svoji banki pridobiteljici, le zahtevek za prejem elektronskega pla?ila. Namen posredovanja takega izpiska na koncu dne je torej le obvestiti zadevni pla?ilni sistem, da je bil predhodno odobren nakup opravljen. Za to posredovanje tako ni mogo?e šteti, da se z njim izvršuje zadevno pla?ilo ali transfer ali da se z njim izpolnjujejo posebne in bistvene naloge. Okoliš?ina, da so v takem izpisku navedeni le podatki in kode v zvezi s prodajami, ki so bile dejansko opravljene in za katere je bila torej potrjena razpoložljivost vstopnice, ki jo je želela stranka, na to nima vpliva, saj je ta okoliš?ina nelo?ljivo povezana z naravo takega izpiska.

49 Zato je treba vnovi? poudariti, da je avtorizacijska koda – kakor je razvidno iz predložitvene odlo?be –, za katero ponudnik zaprosi, jo prejme in posreduje ter na izdajo katere torej nima vpliva in ki je vsebovana v tem izpisku, le odobritev, da se lahko prodaja opravi, in ki jo zadevna banka izdajateljica prek banke pridobiteljice zagotovi ponudniku. Zato torej ne gre za posebno ali bistveno nalogo prenosa lastništva nad zadevnimi sredstvi. Zato dejstvo, da to kodo pridobi ponudnik te storitve neposredno od banke izdajateljice ali pa prek svoje banke pridobiteljice, ne vpliva na odlo?itev, ali storitev obdelave pla?ila s kartico, kakšna je ta iz postopka v glavni stvari, spada med zadevne oprostitve.

50 Tretji?, iz predložitvene odlo?be ne izhaja, da bi bil ponudnik take storitve odgovoren za spremembo pravnega in finan?nega položaja, ki je zna?ilen za v smislu ?lena 135(1)(d) Direktive o DDV oproš?eno transakcijo s transferjem ali pla?ilom, in torej za posebne in bistvene naloge postopka prenosa sredstev, ki se izvede med banko izdajateljico in banko pridobiteljico ter nato od banke pridobiteljice na ra?un tega ponudnika. Natan?neje, ?eprav se lahko ponudnik storitve obdelave pla?ila s kartico, kakor je navedla družba Bookit v pisnih stališ?ih, zaveže kupcu in morebiti subjektu, za ra?un katerega izvaja prodajo, da bo uspešno izvedel to prodajo in z njo povezano storitev obdelave pla?ila s kartico in da bo torej to storitev ustrezno opravil, ta odgovornost ne pomeni, da nosi navedeni ponudnik odgovornost za uresni?itev spremembe pravnega in finan?nega položaja, ki je zna?ilna za oproš?eno transakcijo s pla?ilom ali transferjem.

51 Iz vseh teh elementov izhaja, da ponudnik storitve obdelave pla?ila s kartico, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ne sodeluje posebno in bistveno pri spremembi finan?nega in pravnega položaja, s katero se opravi prenos lastništva nad zadevnimi sredstvi in ki v skladu s sodno prakso

Sodišča omogoča opredelitev transakcije v zvezi s plačili ali transferji kot oproščeno v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV, ampak je njegovo ravnanje omejeno na izvedbo tehničnih in administrativnih ukrepov, ki mu omogočajo, da pridobi informacije in jih posreduje banki pridobiteljici ter da po isti poti prejeme informacije, na podlagi katerih lahko izvede prodajo ter prejme ustrezna sredstva.

52 V zvezi s tem je treba spomniti, da samodejnost te storitve in zlasti dejstvo, da posredovanje izpiska o plačilih samodejno sproži zadevna plačila ali transferje, ne spreminja narave opravljene storitve in da zato na zadevno oprostitvev nima vpliva (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 37).

53 Storitve obdelave plačila s kartico, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ki torej v bistvu sestoji iz izmenjave podatkov med trgovcem in njegovo banko pridobiteljico, da se zagotovi plačilo blaga ali storitve, ki je na prodaj, ne spada med oprostitve, ki so v členu 135(1)(d) Direktive o DDV določene za transakcije v zvezi s plačili ali transferji.

54 Poleg tega se za tako storitev, prvič, ne more šteti, da je po naravi finančna transakcija v smislu člena 135(1), od (b) do (g), Direktive o DDV, razen če štejemo, da vsak trgovec, ki sprejme potrebne ukrepe za prejem plačila z debetno ali kreditno kartico, izvede finančno transakcijo v smislu teh določb, kar pa bi izničilo njen pomen in bi bilo v nasprotju z ozko razlago oprostitvev DDV.

55 Drugič, z odobritvijo oprostitve iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV za storitev obdelave plačila s kartico, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, bi se onemogočilo cilj, ki se uresničuje z oprostitvami finančnih transakcij, ki je odpraviti težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV in preprečiti povišanje stroškov potrošniškega kredita (sodba z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24 in sklep z dne 14. maja 2008, Tiercé Ladbroke in Derby, C-231/07 in C-232/07, neobjavljena, EU:C:2007:332, točka 24).

56 Obdavčitev storitve obdelave plačila s kartico, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, z DDV pa ne pomeni takih težav. Natančneje, davčna osnova, ki ustreza plačilu za to storitev, in sicer proviziji, ki se kupcu vstopnice zaračuna za to storitev, je mogoče enostavno določiti, prav tako ponudnik kredita s to transakcijo kupcu ne naloži kredita. Taka storitev torej na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV ne more biti oproščena.

57 Na podlagi teh ugotovitev je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 135(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitvev DDV, ki je v njem določena za transakcije v zvezi s plačili in transferji, ne uporablja za storitev, imenovano „obdelava plačila z debetno ali kreditno kartico“, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari in ki jo opravi davčni zavezanec, ki je ponudnik te storitve, ko oseba prek njega kupi vstopnico za kino, ki jo ta prodaja v imenu in za račun drugega subjekta in ki jo ta oseba plača z debetno ali kreditno kartico.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 135(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitvev davka na dodano vrednost, ki je v njem določena za transakcije v zvezi s plačili in transferji, ne uporablja za storitev, imenovano „obdelava plačila z debetno ali kreditno kartico“, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari in ki jo opravi davčni zavezanec, ki je ponudnik te storitve, ko

oseba prek njega kupi vstopnico za kino, ki jo ta proda v imenu in za račun drugega subjekta in ki jo ta oseba plaša z debetno ali kreditno kartico.

Podpisi

*Jezik postopka: angleščina.