Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Μαΐου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Απαλλαγή — Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ' — Πράξεις οι οποίες αφορούν πληρωμές και μεταφορές χρημάτων — Έννοια — Αγορά εισιτηρίων κινηματογράφου τηλεφωνικώς ή μέσω διαδικτύου — Αγορά με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα — Υπηρεσίες "επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα"»

Στην υπόθεση C-607/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [διοικητικό πρωτοδικείο (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Δεκεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Bookit Ltd

κατά

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους M. Ilešič, πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Δεκεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Bookit Ltd, εκπροσωπούμενη από τον N. Gardner και την S. Mardell, solicitors, καθώς και από τη Z. Yang, barrister, και τον A. Hitchmough, QC,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον M. Holt, επικουρούμενο από τον K. Beal, QC,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Σ. Χαριτάκη και Αικ. Μαγριππή,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes, την A. Cunha και τον R. Campos Laires,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία για τον ΦΠΑ).

2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Bookit Ltd και των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας, στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την άρνηση της εν λόγω αρχής να απαλλάξει από τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορισμένες παροχές υπηρεσιών της Bookit.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον φόρο αυτόν υπόκεινται «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

4 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β′ έως ζ′, της ως άνω οδηγίας προβλέπει, με πανομοιότυπη σχεδόν διατύπωση, τις εξαιρέσεις που προηγουμένως προβλέπονταν στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ′, σημεία 1 και 6 αντίστοιχα, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

5 Κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

δ) τις πράξεις οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων [...]».

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

6 Το άρθρο 31 του Value Added Tax Act 1994 (νόμος του 1994 περί φόρου προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος του 1994) προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι «η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσονται εάν αντιστοιχούν στην περιγραφή η οποία παρατίθεται στο παράρτημα 9».

7 Στο παράρτημα 9 περιλαμβάνονται τα είδη των αγαθών και των υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Η ενότητα 5 του ως άνω παραρτήματος αφορά τις χρηματοοικονομικές υπηρεσίες. Προβλέπει ότι απαλλάσσονται οι ακόλουθες υπηρεσίες:

«[...]

1. Η καταβολή, το έμβασμα ή η είσπραξη χρημάτων, χρηματικών τίτλων ή παντός χρεογράφου, καθώς και οποιαδήποτε άλλη σχετική πράξη

[...]

5. Η παροχή ενδιαμέσων υπηρεσιών σε σχέση με κάθε πράξη που αναφέρεται στα σημεία 1, 2, 3, 4 ή 6 (αδιακρίτως του αν η συναλλαγή αυτή ολοκληρώθηκε τελικώς) από πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του ενδιάμεσου.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Η Bookit είναι εταιρία ανήκουσα εξ ολοκλήρου στην Odeon Cinemas Holding Limited (στο εξής: Odeon), η οποία έχει υπό την ιδιοκτησία και εκμετάλλευσή της αλυσίδα κινηματογράφων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η δηλωθείσα οικονομική δραστηριότητα της Bookit συνίσταται στην επεξεργασία των πληρωμών με πιστωτικές και χρεωστικές κάρτες (στο εξής: επεξεργασία των πληρωμών με κάρτα) που πραγματοποιούν οι πελάτες του ομίλου εταιριών της Odeon. Επίσης, διαχειρίζεται κέντρο τηλεφωνικών κλήσεων για λογαριασμό της Odeon. Το σύνολο των εσόδων της Bookit προέρχεται αποκλειστικώς και μόνον από συναλλαγές στις οποίες εμπλέκονται εταιρίες του ομίλου Odeon και πελάτες των κινηματογράφων της Odeon.

9 Με απόφαση της 24ης Δεκεμβρίου 2009, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι παροχές της Bookit, όσον αφορά πληρωμές οι οποίες περιγράφονται στους πελάτες οι οποίοι αγοράζουν εισιτήρια για τους κινηματογράφους Odeon ως «προμήθεια για την επεξεργασία της πληρωμής με κάρτα», δεν συνιστούν παροχές υπηρεσιών απαλλασσόμενες του ΦΠΑ δυνάμει της ενότητας 5, του παραρτήματος 9, του νόμου του 1994. Η Bookit άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως ενώπιον του First-tier Tribunal (Tax Chamber) [διοικητικό πρωτοδικείο (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο].

10 Το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει ότι οι πωλήσεις εισιτηρίων για τους κινηματογράφους Odeon γίνονται είτε στα ταμεία και μέσω των μηχανημάτων αυτόματης πωλήσεως των κινηματογράφων, είτε τηλεφωνικώς, μέσω κέντρου τηλεφωνικών κλήσεων, ή ακόμη μέσω διαδικτύου.

11 Οι πωλήσεις στο ταμείο πραγματοποιούνται από τους υπαλλήλους της Odeon. Για τις εν λόγω πωλήσεις, όπως και για τις πωλήσεις που γίνονται μέσω των μηχανημάτων αυτόματης πωλήσεως στους κινηματογράφους, η Bookit παρέχει στην Odeon υπηρεσίες επεξεργασίας των πληρωμών με κάρτα, αλλά δεν χρεώνεται καμία προμήθεια για τις εν λόγω υπηρεσίες ούτε στην Odeon, ούτε στους πελάτες της. Οι πωλήσεις μέσω τηλεφώνου ή μέσω διαδικτύου πραγματοποιούνται από την Bookit, με την ιδιότητα του αντιπροσώπου της Odeon. Για τις εν λόγω πωλήσεις, η αγορά εισιτηρίων με χρεωστική ή

πιστωτική κάρτα συνεπάγεται την πληρωμή, από τον πελάτη, του αντιτίμου του εισιτηρίου, καθώς και της ως άνω προμήθειας για την επεξεργασία της πληρωμής με κάρτα. Κατά τη διάρκεια των κρισίμων περιόδων, η προμήθεια αυτή κυμαινόταν μεταξύ 0,65 και 0,75 στερλινών Μεγάλης Βρετανίας ανά συναλλαγή.

12 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, καθ' όλη την κρίσιμη περίοδο, οι πληρωμές με χρεωστική και πιστωτική κάρτα που εισπράχθηκαν από την Bookit από τους πελάτες οι οποίοι αγόρασαν εισιτήρια για τους κινηματογράφους Odeon έτυχαν επεξεργασίας από την αποδέκτρια τράπεζα, δυνάμει συμβάσεως παροχής υπηρεσιών. Η εν λόγω σύμβαση προέβλεπε ότι η αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται η Bookit πιστώνει στον λογαριασμό της το σύνολο του ποσού των συναλλαγών για τις οποίες της υποβάλλονταν τα σχετικά δεδομένα της συναλλαγής με κάρτα. Επίσης, προέβλεπε ότι η Bookit ή, αναλόγως της περιπτώσεως, η Odeon υποχρεούτο, αφενός, να λάβει από την αποδέκτρια τράπεζα, κωδικό εγκρίσεως –χορηγούμενο από την τράπεζα του κατόχου της κάρτας, ήτοι την «εκδότρια τράπεζα», ο οποίος, κατ' ουσίαν, πιστοποιεί ότι η κάρτα είναι έγκυρη και ότι υπάρχει επαρκές διαθέσιμο υπόλοιπο– πριν από την πραγματοποίηση κάθε πωλήσεως και, αφετέρου, να βεβαιωθεί ότι ο κωδικός αυτός περιλαμβάνεται σε αρχείο, καλούμενο «εκκαθαριστικό αρχείο», το οποίο περιλαμβάνει τα δεδομένα των συναλλαγών με κάρτα, και το οποίο πρέπει να επαναδιαβιβασθεί στην ως άνω αποδέκτρια τράπεζα στο τέλος της ημέρας για την ολοκλήρωση των πληρωμών.

13 Η Odeon και η Bookit συνήψαν επίσης χωριστή σύμβαση παροχής υπηρεσιών με την DataCash Limited, δυνάμει της οποίας η DataCash παρείχε «συνήθεις υπηρεσίες πληρωμής με τραπεζικές κάρτες». Οι εν λόγω υπηρεσίες περιελάμβαναν τη λήψη κωδικών εγκρίσεως εξ ονόματος και για λογαριασμό της Bookit, μέσω της υποβολής των αναγκαίων αιτημάτων χορηγήσεως εγκρίσεως στην αποδέκτρια τράπεζα και τη λήψη απαντήσεων επ' αυτών, καθώς και την καταχώριση των εγκρίσεων σε ομαδικό αρχείο, το οποίο καθιστούσε δυνατόν να εξακριβωθεί εάν οι πωλήσεις πραγματοποιήθηκαν από την ίδια την Odeon στους κινηματογράφους ή εξ αποστάσεως από την Bookit, προκειμένου να προχωρήσει η εκκαθάριση με την αποδέκτρια τράπεζα.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στην πράξη, η αγορά εισιτηρίου κινηματογράφου τηλεφωνικώς ή μέσω διαδικτύου περιλαμβάνει τα ακόλουθα βήματα. Καταρχάς, ο πελάτης παρέχει στην Bookit τα κρίσιμα δεδομένα σχετικά με τη χρεωστική ή την πιστωτική κάρτα που χρησιμοποιεί, όπως το όνομα και τη διεύθυνση του κατόχου της, τον αριθμό της και τον κωδικό ασφαλείας που αναγράφεται στην οπίσθια όψη της, η δε Bookit αποστέλλει τα εν λόγω δεδομένα, μέσω της DataCash, στην αποδέκτρια τράπεζα. Η αποδέκτρια τράπεζα διαβιβάζει τα εν λόγω δεδομένα στην εκδότρια τράπεζα η οποία, εάν τα κάνει δεκτά, δεσμεύει το αντίστοιχο χρηματικό ποσόν και αποστέλλει κωδικό εγκρίσεως στην αποδέκτρια τράπεζα. Η αποδέκτρια τράπεζα, μέσω της DataCash, διαβιβάζει τον κωδικό αυτόν στην Bookit η οποία, με τη σειρά της, μόλις τον λάβει, εξετάζει εάν τα ζητηθέντα εισιτήρια κινηματογράφου είναι ακόμα διαθέσιμα. Σε καταφατική περίπτωση, τα εισιτήρια διατίθενται στον πελάτη και η συναλλαγή ολοκληρώνεται σε ό,τι τον αφορά, αφού μάλιστα αυτός λάβει από την Odeon επιβεβαίωση της κρατήσεως, στην οποία επισημαίνεται ότι αφαιρέθηκε ή θα αφαιρεθεί μέσω της κάρτας του συγκεκριμένο ποσόν για τα κρατηθέντα εισιτήρια, καθώς και συγκεκριμένο ποσόν το οποίο οφείλεται στην Bookit ως έξοδα κρατήσεως.

15 Εν συνεχεία, κατά το «κλείσιμο της ημέρας» σε κάθε κινηματογράφο, η Bookit διαβιβάζει στην DataCash τα στοιχεία των πληρωμών που έχει συγκεντρώσει, υπό τη μορφή εκκαθαριστικών αρχείων τα οποία περιλαμβάνουν, για κάθε συναλλαγή, τα δεδομένα σχετικά με την πληρωμή με κάρτα, περιλαμβανομένου του κωδικού εγκρίσεως της εκδότριας τράπεζας, και εν συνεχεία η DataCash αποστέλλει στην αποδέκτρια τράπεζα ομαδικό έγγραφο το οποίο απαριθμεί το σύνολο των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός της ημέρας, προκειμένου αυτές να διαβιβασθούν στις διάφορες εκδότριες τράπεζες, ώστε να ξεκινήσει η πραγματοποίηση των πληρωμών από τις εκδότριες τράπεζες στην αποδέκτρια τράπεζα. Ακολούθως, η αποδέκτρια τράπεζα πιστώνει στον τραπεζικό

λογαριασμό της Bookit τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά. Τέλος, η Bookit καταβάλλει στην Odeon τις εισπράξεις από την πώληση των εισιτηρίων και παρακρατεί τις προμήθειες οι οποίες αφορούν την υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα.

16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο ρόλος της Bookit συνίσταται, επομένως, αφενός, σε μια παροχή υπηρεσίας με την ιδιότητα του αντιπροσώπου της Odeon όσον αφορά την πώληση εισιτηρίων και, αφετέρου, στην παροχή στους αγοραστές των εν λόγω εισιτηρίων υπηρεσιών επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, ήτοι λήψη των δεδομένων της κάρτας από τον πελάτη, διαβίβαση των στοιχείων αυτών στην αποδέκτρια τράπεζα, λήψη του κωδικού εγκρίσεως από αυτήν και επαναδιαβίβαση των δεδομένων της κάρτας, περιλαμβανομένου του κωδικού εγκρίσεως, στην αποδέκτρια τράπεζα, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκκαθαρίσεως.

17 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει, πρώτον, ότι χωρίς τα εκκαθαριστικά αρχεία, η αποδέκτρια τράπεζα δεν θα ήταν σε θέση να γνωρίζει την ολοκλήρωση των συναλλαγών. Δεύτερον, η Bookit δεν θα μπορούσε να επεξεργαστεί τις πληρωμές με κάρτα χωρίς τις υπηρεσίες μιας αποδέκτριας τράπεζας, διότι δεν μπορεί να προσκομίσει τα δεδομένα που αφορούν τις κάρτες απευθείας στις εκδότριες τράπεζες προκειμένου να λάβει τους κωδικούς εγκρίσεως. Τρίτον, η παροχή των υπηρεσιών της DataCash είναι αναγκαία για την Bookit, προκειμένου τα δεδομένα των καρτών να μορφοποιούνται κατά τρόπο αναγνωρίσιμο από το σύστημα πληρωμών. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι σαφώς η παρέμβαση της DataCash δεν επηρεάζει τη φύση της παρεχόμενης από την Bookit υπηρεσίας. Τέταρτον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι σχέσεις μεταξύ της Odeon, της Bookit και των πελατών τους περιγράφονται στην ιστοσελίδα της Odeon, και ότι φρονεί ότι, όσον αφορά το σύνολο της κρίσιμης περιόδου, οι εν λόγω πελάτες γνώριζαν ότι συνήπταν χωριστή σύμβαση με την Bookit με αντικείμενο την παροχή της υπηρεσίας επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα έναντι καταβολής προμήθειας.

18 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Bookit προβάλλει ότι η υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα που παρέχει στους αγοραστές εισιτηρίων των κινηματογράφων Odeon συνιστά παροχή υπηρεσιών απαλλασσόμενη του ΦΠΑ δυνάμει του παραρτήματος 9, ενότητα 5, σημείο 1, του νόμου του 1994 και του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η διαβίβαση στην αποδέκτρια τράπεζα των δεδομένων των καρτών, περιλαμβανομένου του κωδικού εγκρίσεως, έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό τον οποίο διατηρεί η Bookit στην αποδέκτρια τράπεζα.

19 Αντιθέτως, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η Bookit ουδέποτε προβαίνει σε μεταφορά ποσών για τους πελάτες της Odeon κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, δεδομένου ότι η σχετική μεταφορά ποσών γίνεται από την αποδέκτρια τράπεζα, από κοινού με τις εκδότριες τράπεζες. Επομένως, κατά τη φορολογική αρχή, οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχει η Bookit υπόκεινται σε κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

20 Το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι δυσκολεύεται, όπως και άλλα δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου, να αποφανθεί ποιος τύπος δραστηριότητας εμπίπτει στην απαλλαγή η οποία προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [διοικητικό πρωτοδικείο (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της [οδηγίας για τον ΦΠΑ], όπως αυτή έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο στην απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), βάσει ποιών σχετικών αρχών πρέπει να προσδιορίζεται αν η "υπηρεσία επεξεργασίας πληρωμής με [κάρτα]" (όπως η παρεχόμενη εν προκειμένω υπηρεσία) έχει "ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρημάτων και συνεπάγεται νομικές και οικονομικές μεταβολές", υπό την έννοια της σκέψεως 66 της προαναφερθείσας αποφάσεως;

2) Ποιες είναι, καταρχήν, οι παράμετροι που διαφοροποιούν (α) την υπηρεσία που συνίσταται στην παροχή χρηματοοικονομικών στοιχείων, χωρίς την οποία δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί η πληρωμή, αλλά η οποία δεν εμπίπτει στην απαλλαγή [όπως στην υπόθεση C-350/10, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532)], από (β) την υπηρεσία επεξεργασίας δεδομένων, η οποία έχει, στην πράξη, ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρημάτων και μπορεί, για αυτόν ακριβώς τον λόγο, σύμφωνα με όσα έχει κρίνει το Δικαστήριο, να υπαχθεί στην απαλλαγή [όπως έγινε δεκτό με την απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278 σκέψη 66)];

3) Ειδικότερα όσον αφορά τις υπηρεσίες επεξεργασίας της πληρωμής με [κάρτα]:
   α) ισχύει η απαλλαγή για τέτοιου είδους υπηρεσίες οσάκις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρημάτων, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις ενέργειες χρεώσεως ενός λογαριασμού και αντίστοιχης πιστώσεως άλλου λογαριασμού;
   β) εξαρτάται η χορήγηση της απαλλαγής από το αν ο πάροχος της υπηρεσίας λαμβάνει τους κωδικούς εγκρίσεως απευθείας από την εκδότρια τράπεζα ή από το εάν λαμβάνει τους κωδικούς αυτούς μέσω της αποδέκτριας τράπεζας με την οποία συνεργάζεται;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

22 Το αιτούν δικαστήριο βασίζει την αίτησή του προδικαστικής αποφάσεως στην προκείμενη κατά την οποία η υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, την οποία παρέχει η Bookit οσάκις πρόσωπο το οποίο σκοπεύει να επισκεφθεί κινηματογράφο της Odeon αγοράζει, μέσω της Bookit, εισιτήριο το οποίο πληρώνει με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα, συνιστά παροχή υπηρεσίας διακριτής και ανεξάρτητης ως προς την πώληση του εν λόγω εισιτηρίου.

23 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα συμπληρωματικά έξοδα που χρεώνει πάροχος υπηρεσίας στους πελάτες του όταν αυτοί πληρώνουν για τις υπηρεσίες αυτές με πιστωτική κάρτα, με χρεωστική κάρτα, με επιταγή ή με μετρητά σε ταμείο αντιπροσώπου εξουσιοδοτημένου να εισπράττει το ποσόν της πληρωμής για λογαριασμό του εν λόγω παρόχου υπηρεσιών, δεν αποτελούν αντιπαροχή έναντι υπηρεσίας διακριτής και ανεξάρτητης ως προς την κύρια παροχή υπηρεσιών για την οποία πραγματοποιείται η επίμαχη πληρωμή (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 32).

24 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει, καταρχάς, κρίνει ότι το γεγονός ότι ο πάροχος κύριας υπηρεσίας θέτει στη διάθεση των πελατών υποδομή που τους παρέχει τη δυνατότητα να πληρώνουν το αντίτιμο για την ως άνω υπηρεσία ιδίως με τραπεζική κάρτα, δεν αποτελεί, για τους εν λόγω πελάτες, αυτοσκοπό, και ότι αυτή η φερόμενη ως παροχή υπηρεσιών, της οποίας οι ως άνω πελάτες δεν μπορούν να κάνουν χρήση εάν δεν υφίσταται αγορά στο πλαίσιο της κύριας υπηρεσίας, δεν έχει κανένα αυτοτελές ενδιαφέρον σε σχέση με την ως άνω υπηρεσία από την πλευρά των πελατών αυτών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 27).

25 Εν συνεχεία, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι η αποδοχή πληρωμής, καθώς και η επεξεργασία αυτής, συνδέονται άρρηκτα με κάθε παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, και ότι είναι σύμφυτο προς τέτοια παροχή υπηρεσιών το ότι ο παρέχων τις υπηρεσίες ζητεί να πληρωθεί και ότι προβαίνει στις αναγκαίες ενέργειες προκειμένου να μπορεί ο πελάτης να τον εξοφλεί για την παρασχεθείσα παροχή, δεδομένου ότι, καταρχήν, κάθε τρόπος πληρωμής έναντι της παροχής υπηρεσιών επάγεται ότι ο παρέχων την υπηρεσία προβαίνει σε ορισμένες ενέργειες προς επεξεργασία της πληρωμής, έστω και αν η έκταση των ενεργειών αυτών μπορεί να ποικίλλει, αναλόγως του τρόπου πληρωμής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 28).

26 Τέλος, το Δικαστήριο επισήμανε πως το γεγονός ότι προβλέπεται χωριστά στο έγγραφο περί συνάψεως της σχετικής συμβάσεως χρέωση για την φερόμενη ως χρηματοοικονομική υπηρεσία, καθώς και το ότι υπολογίζεται χωριστά στους λογαριασμούς που αποστέλλονται στους πελάτες, δεν είναι αποφασιστικής σημασίας, δεδομένου ότι τυχόν χρέωση ενιαίας τιμής ή τυχόν συμβατική ρήτρα προβλέπουσα χωριστές τιμές δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο προκειμένου να εκτιμηθεί αν υφίστανται δύο ή περισσότερες διαφορετικές και ανεξάρτητες πράξεις ή μία ενιαία από οικονομικής απόψεως πράξη (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στον εθνικό δικαστή απόκειται να εκτιμήσει εάν τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του υποδηλώνουν, υπό το πρίσμα της οικονομικής και εμπορικής υφής των επίμαχων πράξεων, την ύπαρξη ενιαίας πράξεως, ανεξαρτήτως του αν αυτή απαρτίζεται από περισσότερες συμβάσεις (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 54, και της 20ής Ιουνίου 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 42 έως 45), λαμβάνοντας υπόψη όλες τις συνθήκες υπό τις οποίες αυτή διενεργείται (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Κατόπιν των ανωτέρω, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει εάν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα την οποία παρέχει η Bookit πρέπει να εκληφθεί, όσον αφορά την εφαρμογή του ΦΠΑ, ως συμπληρωματική υπηρεσία στην πώληση των επίμαχων εισιτηρίων κινηματογράφου ή, ενδεχομένως, ως συμπληρωματική υπηρεσία σε άλλη κύρια υπηρεσία την οποία παρέχει η Bookit στους αγοραστές των ως άνω εισιτηρίων, όπως, π.χ., η κράτηση ή η εκ των προτέρων και εξ αποστάσεως αγορά εισιτηρίων κινηματογράφου και, κατά συνέπεια, εάν συνιστά, από κοινού με την κύρια αυτή παροχή, ενιαία παροχή, με αποτέλεσμα η υπηρεσία αυτή να πρέπει να ακολουθήσει, από πλευράς φορολογίας, την τύχη της κύριας ως άνω παροχής (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 32, και της 16ης Απριλίου 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, σκέψη 31).

29 Υπό την επιφύλαξη αυτή, το Δικαστήριο πρέπει, εν προκειμένω, να προβεί στη ζητηθείσα από το αιτούν δικαστήριο ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.

Επί των ερωτημάτων

30 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η εκεί προβλεπόμενη απαλλαγή από τον ΦΠΑ εφαρμόζεται σε υπηρεσία «επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα», όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο και πάροχο της υπηρεσίας αυτής οσάκις ένα πρόσωπο αγοράζει, μέσω του εν λόγω παρόχου, εισιτήριο κινηματογράφου το οποίο αυτός πωλεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλης οντότητας, και το οποίο ο αγοραστής πληρώνει με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα.

31 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα συνίσταται, καταρχάς, στη λήψη από τον αγοραστή, στην οποία προβαίνει ο πάροχος της εν λόγω υπηρεσίας, των δεδομένων σχετικά με τη χρησιμοποιηθείσα χρεωστική ή πιστωτική κάρτα και στην αποστολή αυτών των δεδομένων από τον εν λόγω πάροχο στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται, η οποία, με τη σειρά της, τα διαβιβάζει στην εκδότρια τράπεζα. Περαιτέρω, η εν λόγω υπηρεσία συνίσταται, αφής στιγμής η εκδότρια τράπεζα, μετά τη λήψη των ως άνω δεδομένων, επιβεβαιώσει στην αποδέκτρια τράπεζα, μέσω της αποστολής σε αυτήν κωδικού εγκρίσεως, την εγκυρότητα της κάρτας και την ύπαρξη του αναγκαίου υπολοίπου, στη λήψη του ως άνω κωδικού από τον εν λόγω πάροχο, μέσω της αποδέκτριας τράπεζας με την οποία συνεργάζεται, στοιχείο το

οποίο επιτρέπει την πραγματοποίηση της πωλήσεως. Τέλος, η εν λόγω υπηρεσία συνίσταται στην επαναδιαβίβαση από τον ως άνω πάροχο στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται, στο τέλος της ημέρας, εκκαθαριστικού αρχείου, το οποίο συγκεφαλαιώνει το σύνολο των πωλήσεων οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ημέρας, και το οποίο περιλαμβάνει τα κρίσιμα δεδομένα σχετικά με τις κάρτες πληρωμής που χρησιμοποιήθηκαν, περιλαμβανομένων των κωδικών εγκρίσεως, ώστε αυτό να επαναδιαβιβασθεί, από την αποδέκτρια τράπεζα, στις διάφορες οικείες εκδότριες τράπεζες, οι οποίες προβαίνουν τότε στις πληρωμές ή στις καταθέσεις ποσών στην ως άνω αποδέκτρια τράπεζα, η οποία, με τη σειρά της, μεταφέρει τα επίμαχα ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό του προαναφερθέντος παρόχου υπηρεσιών.

32 Προκαταρκτικώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ επαναλαμβάνει, χωρίς να τροποποιεί κατ' ουσίαν, τις απαλλαγές που προηγουμένως προβλέπονταν στο άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημεία 1 έως 6, της έκτης οδηγίας 77/388. Επομένως, η νομολογία επ' αυτών των διατάξεων παραμένει κρίσιμη για την ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ.

33 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την αποτροπή παρεκκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από το ένα κράτος μέλος στο άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Επίσης, κατά πάγια νομολογία, οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών αυτών πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 23, καθώς και της 22ας Οκτωβρίου 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

35 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ «τις πράξεις, περιλαμβανομένης της διαπραγμάτευσης, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές χρημάτων, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων».

36 Επομένως, οι πράξεις που απαλλάσσονται δυνάμει της διατάξεως αυτής καθορίζονται με κριτήριο τη φύση των παρεχομένων υπηρεσιών και όχι με γνώμονα τον πάροχο ή τον αποδέκτη της υπηρεσίας. Συνεπώς, η απαλλαγή από τον φόρο δεν εξαρτάται από την προϋπόθεση της διενέργειας των πράξεων από συγκεκριμένο είδος επιχειρήσεως ή νομικού προσώπου, εφόσον πρόκειται για χρηματοοικονομικές πράξεις (βλ. απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, σκέψη 26 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37 Εν προκειμένω, είναι σαφές ότι μόνο η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ για τις «τις πράξεις [...] οι οποίες αφορούν [...] πληρωμές [και] μεταφορές χρημάτων» μπορεί να τύχει εφαρμογής στην υπόθεση της κύριας δίκης.

38 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η μεταφορά χρημάτων αποτελεί πράξη συνισταμένη στην εκτέλεση εντολής αποστολής χρημάτων από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε άλλο. Η πράξη αυτή χαρακτηρίζεται κυρίως από το ότι συνεπάγεται τη μεταβολή της νομικής και χρηματοοικονομικής καταστάσεως που υφίσταται, αφενός, μεταξύ του εντολέα και του δικαιούχου και, αφετέρου, μεταξύ αυτών και των αντιστοίχων τραπεζών τους, καθώς και, αναλόγως της περιπτώσεως, μεταξύ των τραπεζών. Επιπροσθέτως, πράξη που συνεπάγεται τη μεταβολή αυτή αποτελεί απλώς και μόνον η μεταφορά ποσών μεταξύ των λογαριασμών, ανεξαρτήτως της αιτίας της. Επομένως, δεδομένου ότι η μεταφορά χρημάτων αποτελεί το μοναδικό μέσον αποστολής χρημάτων, οι λειτουργικές πτυχές είναι

καθοριστικής σημασίας προκειμένου να κριθεί εάν μια πράξη συνιστά μεταφορά ποσού κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 53, και της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 25).

39 Επιπροσθέτως, το γράμμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αποκλείει, καταρχήν, το να αναλύεται η πράξη μεταφοράς χρημάτων σε διάφορες διακριτές υπηρεσίες, οι οποίες, στην περίπτωση αυτή, αποτελούν «εργασίες οι οποίες αφορούν τις μεταφορές χρημάτων», υπό την έννοια της διατάξεως αυτής (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 64). Καίτοι δεν μπορεί να αποκλεισθεί το ενδεχόμενο η επίμαχη απαλλαγή να εκτείνεται σε υπηρεσίες οι οποίες δεν αποτελούν μεταφορά χρημάτων υπό στενή έννοια, εντούτοις η απαλλαγή αυτή μπορεί να αφορά μόνον πράξεις οι οποίες συγκροτούν ένα διακριτό σύνολο, σφαιρικώς εκτιμώμενο, και οι οποίες κατ' αποτέλεσμα εκπληρώνουν τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες της μεταφοράς χρημάτων (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψεις 66 έως 68).

40 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, για να χαρακτηρισθούν ως πράξη που αφορά μεταφορά χρημάτων κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι επίμαχες υπηρεσίες πρέπει να συγκροτούν διακριτό σύνολο, σφαιρικώς εκτιμώμενο, το οποίο εκπληρώνει τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες της μεταφοράς χρημάτων και το οποίο, κατά συνέπεια, έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρηματικών ποσών και την πρόκληση νομικών και χρηματοοικονομικών μεταβολών. Συναφώς, πρέπει να διακρίνεται η απαλλασσόμενη υπηρεσία, υπό την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, από τη διενέργεια απλής υλικής πράξεως ή την παροχή τεχνικής υπηρεσίας. Προς τούτο, πρέπει ιδίως να εξετασθεί η έκταση της ευθύνης του παρέχοντος υπηρεσίες, ιδίως δε το ζήτημα αν η ευθύνη αυτή περιορίζεται στα τεχνικά θέματα ή καλύπτει τα ιδιαίτερα και ουσιώδη συστατικά στοιχεία των πράξεων (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 66, και της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 24).

41 Πρέπει επίσης να υπογραμμισθεί ότι, δεδομένου ότι οι λειτουργικές πτυχές είναι καθοριστικής σημασίας για να κριθεί εάν μια πράξη αφορά μεταφορά χρημάτων κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, το κριτήριο το οποίο καθιστά δυνατή τη διάκριση μεταξύ πράξεως η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά χρηματικών ποσών και την πρόκληση νομικών και χρηματοοικονομικών μεταβολών κατά την έννοια της νομολογίας που υπενθυμίστηκε στις σκέψεις 38 έως 40 της παρούσας αποφάσεως, και η οποία, κατά συνέπεια, εμπίπτει στην επίμαχη απαλλαγή, και πράξεως η οποία δεν έχει τέτοια αποτελέσματα και, άρα, δεν εμπίπτει σε αυτήν, έγκειται στο εάν η εξεταζόμενη πράξη μεταφέρει, κατά τρόπο πραγματικό ή δυνητικό, την κυριότητα των επίμαχων χρηματικών ποσών, ή εάν, κατ' αποτέλεσμα, εκπληρώνει τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες τέτοιας μεταφοράς (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 33).

42 Συναφώς, καίτοι το γεγονός ότι ο οικείος πάροχος υπηρεσιών χρεώνει ή πιστώνει άμεσα ο ίδιος ένα λογαριασμό, ή, ακόμα, παρεμβαίνει μέσω εγγραφών στους λογαριασμούς του ίδιου δικαιούχου, καθιστά, καταρχήν, δυνατόν να θεωρηθεί ότι πληρούται αυτή η προϋπόθεση και να κριθεί ότι η εξεταζόμενη υπηρεσία απαλλάσσεται του ΦΠΑ (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139 σκέψεις 80, 81 και 85), εντούτοις το γεγονός ότι η υπηρεσία αυτή δεν περιλαμβάνει άμεσα τέτοιου είδους ενέργειες δεν μπορεί εκ προοιμίου να αποκλείσει την υπαγωγή της στην επίμαχη απαλλαγή, δεδομένου ότι η ερμηνεία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως δεν προεξοφλεί τον τρόπο πραγματοποιήσεως των μεταφορών χρηματικών ποσών (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, σκέψη 80).

43 Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το σκεπτικό σχετικά με τις πράξεις οι οποίες αφορούν τις μεταφορές ποσών εφαρμόζεται επίσης στις πράξεις που αφορούν τις πληρωμές (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 50, και της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 26).

44 Στην προκειμένη περίπτωση, επισημαίνεται ότι, όπως προκύπτει από την περιγραφή στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατ' αποτέλεσμα οδηγεί στην εκτέλεση πληρωμής ή μεταφοράς χρημάτων και τέτοιου είδους υπηρεσία μπορεί να θεωρηθεί αναγκαία για την εν λόγω εκτέλεση, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, η αποστολή του εκκαθαριστικού αρχείου στο τέλος της ημέρας από τον πάροχο αυτής της υπηρεσίας στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται είναι εκείνη που ενεργοποιεί τη διαδικασία πληρωμής ή μεταφοράς των οικείων ποσών από τις εκδότριες τράπεζες προς την ως άνω αποδέκτρια τράπεζα και, τελικώς, στον τραπεζικό λογαριασμό του εν λόγω παρόχου, και ότι, στην πραγματικότητα, εκτελούνται μόνον οι πληρωμές ή οι μεταφορές ποσών για τις οποίες τα αναγκαία στοιχεία περιλαμβάνονται στο ως άνω αρχείο.

45 Εντούτοις, πρώτον, δεδομένου ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, το γεγονός ότι μια υπηρεσία είναι αναγκαία για τη διενέργεια πράξεως απαλλασσόμενης από τον ΦΠΑ δεν άγει καθεαυτό στο συμπέρασμα ότι απαλλάσσεται και η ίδια η υπηρεσία από τον ΦΠΑ (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 65, και της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 31).

46 Δεύτερον, ούτε η λήψη, από τον αγοραστή, των δεδομένων σχετικά με την κάρτα πληρωμής που χρησιμοποιεί, στην οποία προβαίνει ο πάροχος της υπηρεσίας, ούτε η διαβίβασή τους από τον εν λόγω πάροχο στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται, ούτε η λήψη, από τον πάροχο αυτόν, του κωδικού εγκρίσεως τον οποίο εκδίδει η εκδότρια τράπεζα, ούτε καν η επαναδιαβίβαση από τον πάροχο αυτόν στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται, στο τέλος της ημέρας, εκκαθαριστικού αρχείου το οποίο επαναλαμβάνει τους κωδικούς εγκρίσεως όσον αφορά τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις μπορούν, μεμονωμένα ή εν συνόλω εξεταζόμενες, να θεωρηθούν ότι εκπληρώνουν ειδική και ουσιώδη λειτουργία πράξεως πληρωμής ή μεταφοράς χρημάτων κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

47 Λαμβανομένης υπόψη αυτής της περιγραφής, είναι σαφές ότι ο πάροχος τέτοιας υπηρεσίας ούτε χρεώνει, ούτε πιστώνει ο ίδιος άμεσα τους οικείους τραπεζικούς λογαριασμούς, ούτε επεμβαίνει σε αυτούς μέσω εγγραφών, ούτε καν διατάσσει τέτοια χρέωση ή πίστωση, καθόσον ο αγοραστής είναι εκείνος που, οσάκις χρησιμοποιεί την κάρτα πληρωμής του για την πραγματοποίηση αγοράς, αποφασίζει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός του θα χρεωθεί για λογαριασμό τρίτου.

48 Επιπροσθέτως, όπως επισήμανε και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η υποβολή των εκκαθαριστικών αρχείων από έμπορο, ο οποίος παρέχει υπηρεσίες, στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται δεν αποτελεί τίποτα περισσότερο από ένα απλό αίτημα αποδοχής πληρωμής υπό ηλεκτρονική μορφή. Επομένως, η επαναδιαβίβαση τέτοιου αρχείου στο τέλος της ημέρας έχει ως αποκλειστικό σκοπό να ενημερώσει το οικείο σύστημα πληρωμών ότι όντως πραγματοποιήθηκε πώληση κατόπιν εγκρίσεως. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εκτελεί την οικεία πληρωμή ή μεταφορά χρημάτων ή ότι έχει ως αποτέλεσμα να εκπληρώνει τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες της. Το γεγονός ότι τέτοιο αρχείο περιορίζεται στην επανάληψη των δεδομένων και των κωδικών που σχετίζονται με τις όντως πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, και άρα για εκείνες που επιβεβαιώθηκε η διαθεσιμότητα του ζητηθέντος από τον πελάτη εισιτηρίου, δεν ασκεί, συναφώς, επιρροή, διότι το γεγονός αυτό είναι σύμφυτο προς την ίδια τη φύση τέτοιου αρχείου.

49 Πρέπει επίσης να υπογραμμισθεί ότι, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, ο κωδικός εγκρίσεως -τον οποίον εξάλλου ο πάροχος απλώς ζητεί, λαμβάνει και επαναδιαβιβάζει, και την έκδοση του οποίου, συνεπώς, δεν ελέγχει- ο οποίος περιλαμβάνεται στο αρχείο αυτό, αποτελεί απλώς την

έγκριση πραγματοποιήσεως της πωλήσεως, την οποία η οικεία εκδότρια τράπεζα, μέσω της αποδέκτριας τράπεζας, δίδει στον πάροχο. Ούτε από αυτής της απόψεως λοιπόν πρόκειται για ειδική και ουσιώδη λειτουργία κατά τη μεταφορά της κυριότητας των επίμαχων χρηματικών ποσών. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι τέτοιος κωδικός λαμβάνεται από τον πάροχο αυτής της υπηρεσίας απευθείας από την εκδότρια τράπεζα, ή μέσω της αποδέκτριας τράπεζας με την οποία συνεργάζεται, δεν είναι κρίσιμο για να διαπιστωθεί εάν υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει ή όχι στην επίμαχη απαλλαγή.

50 Τρίτον, δεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι ο πάροχος τέτοιας υπηρεσίας αναλαμβάνει ευθύνη όσον αφορά την επέλευση των νομικών και χρηματοοικονομικών μεταβολών που χαρακτηρίζει την ύπαρξη πράξεως μεταφοράς χρημάτων ή πληρωμής κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και, επομένως, όσον αφορά τις ειδικές και ουσιώδεις λειτουργίες της διαδικασίας μεταφοράς χρημάτων η οποία λαμβάνει χώρα μεταξύ των εκδοτριών τραπεζών και της αποδέκτριας τράπεζας, και εν συνεχεία μεταξύ της αποδέκτριας τράπεζας και του τραπεζικού λογαριασμού του παρόχου. Ειδικότερα, μολονότι ο πάροχος υπηρεσίας επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα μπορεί, όπως επισημαίνει η Bookit στις γραπτές παρατηρήσεις της, να δεσμευθεί έναντι του αγοραστή και, ενδεχομένως, έναντι της οντότητας για λογαριασμό της οποίας αυτός πραγματοποιεί την πώληση, για την ομαλή πραγματοποίηση της οικείας πωλήσεως και της υπηρεσίας επεξεργασίας της σχετικής πληρωμής με κάρτα, και επομένως για την ικανοποιητική εκτέλεση της υπηρεσίας αυτής, η ευθύνη αυτή δεν επάγεται ότι ο ως άνω πάροχος αναλαμβάνει ευθύνη για την επέλευση των νομικών και χρηματοοικονομικών μεταβολών που χαρακτηρίζει μια πράξη πληρωμής ή μεταφοράς χρημάτων απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ.

51 Από το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων προκύπτει ότι ο πάροχος υπηρεσίας επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν μετέχει κατά τρόπο ειδικό και ουσιώδη στις νομικές και χρηματοοικονομικές μεταβολές μέσω των οποίων πραγματοποιείται η μεταφορά της κυριότητας των οικείων χρηματικών ποσών, και οι οποίες καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό μιας πράξεως σχετικά με πληρωμές ή μεταφορές ποσών ως απαλλασσόμενης του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, αλλά περιορίζεται στο να διαθέσει τεχνικά και διοικητικά μέσα ώστε να συλλεγούν πληροφορίες και να γνωστοποιηθούν στην αποδέκτρια τράπεζα με την οποία συνεργάζεται, καθώς και να επιτευχθεί, δια της ιδίας οδού, η γνωστοποίηση πληροφοριών που θα του επιτρέψουν να προβεί σε πώληση και να λάβει το αντίστοιχο χρηματικό ποσό.

52 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι ο αυτοματοποιημένος χαρακτήρας τέτοιας υπηρεσίας, και ιδίως το γεγονός ότι η διαβίβαση του εκκαθαριστικού αρχείου επάγεται την αυτόματη ενεργοποίηση των εξεταζομένων πληρωμών ή μεταφορών χρημάτων, δεν δύναται να μεταβάλει τη φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας και, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζει την εφαρμογή της επίμαχης απαλλαγής (βλ., κατ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 37).

53 Επομένως, υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστάμενη, κατ' ουσίαν, στην ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ του εμπόρου και της αποδέκτριας τράπεζας με την οποία αυτός συνεργάζεται, προκειμένου να γίνει δεκτή η πληρωμή για πωλούμενο αγαθό ή υπηρεσία, δεν μπορεί να εμπίπτει στην απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία αφορά τις πράξεις σχετικά με τις πληρωμές και τις μεταφορές χρημάτων.

54 Κατά τα λοιπά, αφενός, τέτοια υπηρεσία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι, ως εκ της φύσεώς της, χρηματοοικονομική πράξη κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι άλλως θα προέκυπτε ότι κάθε έμπορος ο οποίος προβαίνει στις αναγκαίες ενέργειες για την αποδοχή πληρωμής μέσω χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας διενεργεί

χρηματοοικονομική πράξη κατά την έννοια αυτών των διατάξεων, κάτι που θα καθιστούσε κενό γράμμα την έννοια αυτή και θα αντέβαινε στην απαίτηση περί στενής ερμηνείας των απαλλαγών από τον ΦΠΑ.

55 Αφετέρου, το να χορηγηθεί η απαλλαγή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ σε υπηρεσία επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, θα έπληττε τους σκοπούς που επιδιώκονται με την απαλλαγή των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ, οι οποίοι συνίστανται στην αντιμετώπιση των δυσχερειών που συνδέονται με τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και του ποσού του εκπεστέου ΦΠΑ και στην αποφυγή της αυξήσεως του κόστους της καταναλωτικής πίστεως (απόφαση της 19ης Απριλίου 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, σκέψη 24, καθώς και διάταξη της 14ης Μαΐου 2008, Tiercé Ladbroke και Derby, C-231/07 και C-232/07, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2007:332, σκέψη 24).

56 Πράγματι, η υπαγωγή στον ΦΠΑ υπηρεσίας επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν παρουσιάζει τέτοιες δυσχέρειες. Ιδίως η βάση επιβολής του φόρου, η οποία αντιστοιχεί στο αντάλλαγμα που λαμβάνεται για την παροχή της υπηρεσίας αυτής, ήτοι στην προμήθεια που καταβάλλει ο αγοραστής του εισιτηρίου για τη συγκεκριμένη υπηρεσία, μπορεί ευχερώς να προσδιοριστεί, και τέτοια πράξη δεν επάγεται πίστωση στον αγοραστή από την πλευρά του παρόχου της υπηρεσίας. Τέτοια υπηρεσία δεν απαλλάσσεται, επομένως, από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

57 Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, έχει την έννοια ότι η εκεί προβλεπόμενη απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις πράξεις οι οποίες αφορούν τις πληρωμές και τις μεταφορές ποσών δεν εφαρμόζεται σε υπηρεσία «επεξεργασίας της πληρωμής με κάρτα», όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο και πάροχο της εν λόγω υπηρεσίας, οσάκις ορισμένο πρόσωπο αγοράζει, μέσω αυτού του παρόχου, εισιτήριο κινηματογράφου το οποίο ο πάροχος πωλεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλης οντότητας, και το οποίο το εν λόγω πρόσωπο πληρώνει με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα.

Επί των δικαστικών εξόδων

58 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η εκεί προβλεπόμενη απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τις πράξεις οι οποίες αφορούν τις πληρωμές και τις μεταφορές χρημάτων δεν εφαρμόζεται σε υπηρεσία «επεξεργασίας της πληρωμής με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα», όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο και πάροχο της εν λόγω υπηρεσίας, οσάκις ορισμένο πρόσωπο αγοράζει, μέσω αυτού του παρόχου, εισιτήριο κινηματογράφου το οποίο ο πάροχος πωλεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλης οντότητας, και το οποίο το εν λόγω πρόσωπο πληρώνει με χρεωστική ή πιστωτική κάρτα.

(υπογραφές)