Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. mai 2016 *

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Maksuvabastus — Artikli 135 lõike 1 punkt d — Maksete ja ülekannetega seotud tehingud — Mõiste — Kinopiletite ostmine telefoni teel või interneti kaudu — Tasumine deebet- või krediitkaardiga — Nn „kaardimakse käitlemise“ teenused

Kohtuasjas C-607/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukoda), Ühendkuningriik) 22. detsembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. detsembril 2014, menetluses

Bookit Ltd

versus

Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. detsembri 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Bookit Ltd, esindajad: *solicitor* N. Gardner ja *solicitor* S. Mardell ning *barrister* Z. Yang ja A. Hitchmough, *QC*,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: M. Holt, keda abistas K. Beal, *QC*,

— Kreeka valitsus, esindajad: S. Charitaki ja A. Magrippi,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, A. Cunha ja R. Campos Laires,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja R. Lyal,

* * Kohtumenetluse keel: inglise.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 135 lõike 1 punkti d.

2 Taotlus on esitatud Bookit Ltd ja Her Majesty's Revenue and Customsi (Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi maksuhaldur, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus kohaldamast käibemaksuvabastust teatavatele Bookiti teenustele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktid b-g näevad sisuliselt identses sõnastuses ette maksuvabastused, mis varem olid sätestatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 B osa punkti d alapunktides 1-6.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d on sätestatud järgmist:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

d) „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmine ja faktooring) seotud tehingud [...]“

Ühendkuningriigi õigus

6 Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „1994. aasta seadus“) sätestab artikli 31 lõikes 1, et „[k]aubatarned ja teenuste osutamine on maksust vabastatud kui need vastavad käesoleval ajal lisas 9 toodud kirjeldusele“.

7 Lisas 9 on nimetatud erinevaid kauba ja teenuste rühmi, mis on käibemaksust vabastatud. 5. rühm hõlmab rahandust. See näeb ette järgmiste teenuste maksuvabastuse:

„[...]

1. Raha, raha tähistavate väärtpaberite, vekslite või raha maksmise korralduste väljastamine, ülekandmine või vastuvõtmine või muul viisil käsitlemine.

[...]

5. Punktis 1, 2, 3, 4 või 6 nimetatud tehingutega seotud vahendusteenuste osutamine (olenemata sellest, kas selline tehing lõpuks sõlmitakse) vahendajana tegutseva isiku poolt.

[...]“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Bookit on äriühing, mille 100% osalus kuulub äriühingule Odeon Cinemas Holdings Limited (edaspidi „Odeon“), millel on ja kes käitab Ühendkuningriigis kinoketti. Bookiti deklareeritud äritegevus seisneb deebet- ja krediitkaardimaksete käitlemises (edaspidi „kaardimakse käitlemine“) Odeoni kontserni klientide eest. Ta haldab ka Odeoni nimel kõnekeskust. Bookiti ainus tulu tuleb tehingutest, mille osalised on Odeoni kontserni äriühingud ja Odeoni kinosid külastavad tarbijad.

9 Maksuhaldur leidis 24. detsembri 2009. aasta otsusega, et teenused, mida Bookit osutas tasu eest, mida Odeoni kino pileti ostnud klientidele kirjeldati kui kaardimakse käitlemise teenuse tasusid, ei ole käibemaksuvabad teenused 1994. aasta seaduse lisa 9 5. rühma tähenduses. Bookit esitas selle otsuse peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukoda), Ühendkuningriik).

10 Nimetatud kohus täpsustab, et Odeoni kinode piletimüük toimub kas kassades, kino piletiautomaatides, kõnekeskuse kaudu telefoni teel või internetis.

11 Piletimüüki kassades teostavad Odeoni töötajad. Selle müügi, nagu ka kinode piletimüügiautomaatide kaudu toimuva müügi puhul osutab Bookit Odeonile kaardimakse käitlemise teenuseid, kuid Odeonilt või viimase klientidelt mingit komisjonitasu ei võeta. Telefoni teel ja interneti kaudu teostab müüki Bookit, kes tegutseb Odeoni esindajana. Sellise müügi korral tuleb piletite ostmisel deebet- või krediitkaardiga kliendil tasuda nii pileti eest kui ka teenustasu kaardimakse käitlemise teenuse eest. Asjaomasel perioodil jäi teenustasu vahemikku 0,65 ja 0,75 naelsterlingit (GBP) (umbes 0,82 ja 0,95 eurot) tehingult.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et asjaomasel perioodil töötles Odeoni kinopileti ostnud klientidelt Bookiti saadud deebet- ja krediitkaardimakseid teenuste osutamise lepingu alusel tema vastuvõttev pank. See leping nägi ette, et vastuvõttev pank krediteerib Bookiti kontot kogu nende tehingute summa ulatuses, mille kohta talle esitatakse kaarditehingute andmed. See leping nägi ka ette, et Bookit või vajaduse korral Odeon on kohustatud enne müügi alustamist esiteks saama oma vastuvõtvalt pangalt esiteks autoriseerimiskoodi – mille annab välja kaardi omaniku pank, nn. „väljastav pank“ ning mis sisuliselt kinnitab kaardi kehtivust ja raha olemasolu –, ning teiseks tagama, et see kood on failis, nn. arveldusfailis, mis sisaldab kaardimaksete andmeid ja mis tuleb edastada sellele vastuvõtvale pangale päeva lõpus maksetehingute lõpuleviimiseks.

13 Odeon ja Bookit on eraldi teenuste osutamise lepingu sõlminud DataCash Limitediga; selle lepingu alusel osutab DataCash „standardseid kaardimakse teenuseid“. Need teenused seisnevad autoriseerimiskoodide saamises Bookiti nimel ja arvel, vajalike autoriseerimistaotluste esitamises vastuvõtvale pangale ja taotlustele vastuste saamises ning autoriseerimiste säilitamises ühises failis, mis võimaldab kindlaks teha, kas müügi teostas Odeon otse kinos või Bookit distantsilt, et seejärel arveldada vastuvõtva pangaga.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et reaalselt koosneb telefoni või interneti teel kinopileti ostmine järgmistest etappidest. Kõigepealt annab klient Bookitile kasutatava deebet- või krediitkaardi asjasse puutuvad andmed, nagu kaardi valdaja nimi ja aadress, selle number ja krüptogramm tagumisel küljel; Bookit saadab need andmed DataCashi vahendusel vastuvõtvale pangale. Viimane edastab need

väljastavale pangale, kes juhul, kui neid andmeid aktsepteeritakse, eraldab raha ja edastab vastuvõtvale pangale autoriseerimiskoodi. Viimane edastab selle koodi DataCashi kaudu Bookitile, kes selle saamisel kontrollib, kas soovitud kinokohti on veel saada. Kui neid on, eraldatakse piletid kliendile ja tehing on lõppenud kliendi seisukohast, kellele Odeon saadab broneerimiskinnituse, milles on märgitud, et tema kaarti debiteeriti või debiteeritakse teatud summa võrra, mis koosneb piletihinnast ja Bookitile broneerimise eest makstavast tasust.

15 Edasi, iga kino teostatava päeva lõpu kokkuvõtte raames edastab Bookit DataCashile kogutud teabe maksete kohta arveldusfailide kujul, mis sisaldavad iga tehingu kaardimakse andmeid, sealhulgas väljastava panga autoriseerimiskoodi; seejärel saadab DataCash vastuvõtvale pangale ühtse faili kõigi tehingute kohta, mis päeva jooksul on tehtud, et need edastataks erinevatele väljastavatele pankadele, mille alusel väljastavad pangad teevad vastuvõtvale pangale väljamakse. Viimane krediteerib seejärel Bookiti kontot saadud summa võrra. Lõpuks maksab Bookit Odeonile piletimüügi tulu, jättes endale kaardimakse käitlemise teenuse tasu.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Bookiti roll on seega esiteks teenuse osutamine Odeoni esindajana piletite müümisel ja teiseks nende piletite ostjatele kaardimakse käitlemise teenuse osutamine, mis seisneb kliendilt kaardi kohta andmete saamises ja selle teabe edastamises vastuvõtvale pangale, viimaselt autoriseerimiskoodi saamises ja kaardi andmete, sealhulgas autoriseerimiskoodi edastamises vastuvõtvale pangale arveldamiseks.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab esiteks, et ilma arveldusfailita ei teaks vastuvõttev pank, et tehingud on lõpetatud. Teiseks ei saaks Bookit kaardimakseid käidelda ilma vastuvõtva panga teenuseta, sest ta ei saa autoriseerimiskoodide saamiseks esitada kaartide kohta andmeid otse väljastavatele pankadele. Kolmandaks on Bookitil samuti vaja DataCashi teenuseid, et andmed kaartide kohta pandaks maksesüsteemide poolt aktsepteeritavasse vormi. See kohus märgib, et tema menetluses on siiski kindlaks tehtud, et DataCashi osalemine ei mõjuta Bookiti osutatava teenuse laadi. Neljandaks täheldab see kohus, et suhteid Odeoni, Bookiti ja nende klientide vahel kirjeldatakse Odeoni internetilehel ja ta leiab, et kogu asjassepuutuva perioodi jooksul olid need kliendid teadlikud kaardimakse käitlemise teenuse suhtes eraldi lepingu sõlmimisest Bookitiga, makstes viimasele selle eest teenustasu.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses väidab Bookit, et kaardimakse käitlemise teenus, mida ta osutab Odeoni kinopiletite ostjatele, on maksuvaba teenus vastavalt 1994. aasta seaduse lisa 9 5. rühma punktile 1 ja käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktile d, kuna kaartide, sealhulgas autoriseerimiskoodide kohta vastuvõtvale pangale andmete esitamise järel kantakse raha Bookiti kontole selles pangas.

19 Maksuhaldur leiab aga, et Bookit ei sekku ühelgi ajahetkel Odeoni klientidega seotud raha ülekannetesse Euroopa Kohtu praktika tähenduses, sest neid teostavad vastuvõttev pank koos väljastavate pankadega. Seetõttu tuleb Bookiti teenust maksustada tavalises määras käibemaksuga.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et nagu ka teistel Ühendkuningriigi kohtutel esineb tal raskusi selle kindlakstegemisel, mis laadi tegevus käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d kohaldamisalasse kuulub.

21 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukoda)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Võttes arvesse [käibemaksdirektiivi] artikli 135 lõike 1 punktis d sätestatud käibemaksuvabastust, nii nagu seda on tõlgendanud Euroopa Liidu Kohus 5. juuni 1997. aasta kohtuotsuses SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), siis millised on asjakohased põhimõtted, mida tuleb kohaldada selle hindamisel, kas

„[kaardimakse] käitlemise teenuse“ (nagu käesolevas kohtuasjas pakutav teenus) „tulemusel toimub raha ülekandmine ning sellega kaasneb õigusliku ja finantsilise olukorra muutus“ selle kohtuotsuse punkti 66 tähenduses?

2. Millised tegurid eristavad põhimõtteliselt i) teenust, mis koosneb finantsteabe pakkumisest, ilma milleta makset ei sooritataks, kuid mis ei kuulu maksuvabastuse kohaldamisalasse (näiteks nagu kohtuotsuses, 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532)) ja ii) andmekäitlusteenust, mille tulemusel sisuliselt raha üle kantakse ja mille osas on Euroopa Kohus leidnud, et need võivad seetõttu kuuluda maksuvabastuse kohaldamisalasse (näiteks nagu kohtuotsuse, 5.6.1997, SCD (C-2/95, EU:C:1997:278) punktis 66)?

3. Eelkõige, pidades silmas [kaardimakse] käitlemise teenuseid:
   a) Kas maksuvabastus on kohaldatav sellistele teenustele, mille tulemusel kantakse raha üle, kuid mis ei hõlma ühe konto debiteerimist ja vastavalt teise konto krediteerimist?
   b) Kas õigus maksuvabastusele sõltub sellest, kas teenusepakkuja saab autoriseerimiskoodid ise otse väljastavalt pangalt või teise võimalusena, saab need koodid kaardimakset vastuvõtva panga vahendusel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldab eelotsusetaotluses, et kaardimakse käitlemise teenus, mida Bookit osutab siis, kui Odeoni kinno minna sooviv isik ostab pileti tema vahendusel ja maksab selle eest deebet- või krediitkaardiga, on selle pileti müügist eraldiseisev ja sõltumatu teenus.

23 Euroopa Kohus on aga juba otsustanud, et täiendav tasu, mille maksmist teenuseosutaja oma kliendilt nõuab, kui viimane tasub teenuse eest krediitkaardi, deebetkaardi või tšekiga või pangakontoris või teenuseosutaja eest makseid vastu võtma volitatud esindaja vahendusel sularahas, ei ole tasu põhiteenusena osutatavast teenusest eraldiseisva ja sõltumatu teenuse eest (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 32).

24 Selles küsimuses asus Euroopa Kohus kõigepealt seisukohale, et põhiteenuse osutaja poolt klientide käsutusse niisuguste vahendite andmine, mis võimaldavad neil teenuse eest tasuda muu hulgas pangakaardiga, ei ole klientide jaoks eesmärk omaette, ja et selle väidetava teenuse osutamine, mida kliendid ei saa osta põhiteenusest eraldi, ei paku viimastele sellest teenusest eraldiseisvana mingit huvi (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27).

25 Edasi lisas Euroopa Kohus, et makse vastuvõtmine ja selle töötlemine on lahutamatult seotud iga tasu eest osutatava teenusega ja et selle teenuse oluline osa on see, et teenuseosutaja nõuab tasu ja teeb vajalikke toiminguid, et kliendil oleks võimalik talle osutatud teenuste eest tegelikult tasuda, arvestades, et põhimõtteliselt kaasneb teenuste eest tasumise iga makseviisiga see, et teenuse osutaja teeb makse töötlemiseks teatud toiminguid, isegi kui nende toimingute ulatus on makseviisist sõltuvalt erinev (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 28).

26 Lõpuks täpsustas Euroopa Kohus, et asjaolu, et väidetava finantsteenuse eraldi hind on lepingudokumendis ära märgitud ja et see on klientidele väljastatud arvetes eraldi välja toodud, ei ole iseenesest määrava tähtsusega, kuna see, et arvele on märgitud üks koondhind või et lepingus nähti ette eraldi hinnad, ei ole olulise tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas tegemist on kahe või mitme eraldiseisva tehinguga või ühe ainsa majandustehinguga (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale on siseriikliku kohtu ülesanne hinnata, kas tehingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates ja arvestades asjassepuutuvate tehingute majanduslikku ja kaubanduslikku sisu, tuleneb talle esitatud tõenditest, et tegemist on ühe ainsa tehinguga (vt selle kohta kohtuotsused, 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 54, 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 42-45), võttes seejuures arvesse kõiki asjaolusid, mille kontekstis see tehing tehti (vt selle kohta kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Neid asjaolusid arvestades tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata, kas põhikohtuasjas tuleb Bookiti osutatavat kaardimakse käitlemise teenust pidada käibemaksu kohaldamise seisukohast asjassepuutuva kinopiletite müügi kõrvalteenusena või hoopis kõrvalteenusena mõne muu, nende piletite ostjatele Bookiti poolt osutatava põhiteenuse suhtes, milleks võib olla kinopiletite varajane distantsilt broneerimine või ost, ja seega teenusena, mis moodustab selle põhiteenusega ühe teenuse, mistõttu tuleb seda teenust maksustada sama moodi nagu põhiteenust (vt selle kohta kohtuotsused, 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32, ja 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31).

29 Seda reservatsiooni arvestades tuleb Euroopa Kohtul seejärel tõlgendada liidu õigust, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on palunud.

Küsimused

30 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud käibemaksuvabastus on kohaldatav põhikohtuasjas käsitletavale nn. kaardimakse käitlemise teenusele, mida osutab teenuseosutajast maksukohustuslane siis, kui isik ostab deebet- või krediitkaardiga makstes selle teenuseosutaja vahendusel kinopileti, mida see teenuseosutaja müüb teise isiku nimel ja arvel.

31 Eelotsusetaotlusest nähtub, et see kaardimakse käitlemise teenus koosneb esiteks sellest, et teenuseosutaja saab ostjalt kasutatava deebet- või krediitkaardi andmed ja edastab need andmed oma vastuvõtvale pangale, kes edastab need omakorda väljastavale pangale. Edasi hõlmab see teenus – kui väljastav pank on pärast nende andmete kättesaamist kinnitanud vastuvõtvale pangale autoriseerimiskoodi edastamisega, et kaart on kehtiv ja kontol on piisavalt raha – selle koodi saamist teenuseosutaja poolt tema vastuvõtva panga vahendusel, mis lubab tal müügitehing lõpule viia. Lõpuks hõlmab see teenus ka teenuseosutaja poolt oma vastuvõtvale pangale päeva lõpus niisuguse arveldusfaili saatmist, milles on esitatud kokkuvõte kõigist päeva jooksul lõpule viidud müügitehingutest ja mis sisaldab kasutatud pangakaartide asjassepuutuvaid andmeid, sealhulgas autoriseerimiskoode, et vastuvõttev pank saadaks selle faili edasi erinevatele väljastavatele pankadele, kes teevad väljamaksed või ülekanded vastuvõtvale pangale, kes omakorda kannab raha üle nimetatud teenuseosutaja kontole.

32 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktid b-g sisaldavad ilma sisuliste muudatusteta maksuvabastusi, mis olid varem sätestatud vastavalt direktiivi 77/388 artikli 13 B lõike d punktides 1-6. Seega on viimati nimetatud punkte käsitlev kohtupraktika jätkuvalt asjassepuutuv käibemaksudirektiivi samasisuliste sätete tõlgendamisel.

33 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt kohtuotsused, 10.3.2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, punkt 19 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Lisaks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et nende maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, sest need on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt muu hulgas kohtuotsused, 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 23, ning 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Eeltoodust arvestades tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt d näeb ette, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine“.

36 Selle sätte alusel maksust vabastatud tehingud on seega määratletud osutatud teenuste sisu, mitte teenuseosutaja või teenuse ostja põhjal. Maksuvabastus ei ole seega sõltuv tingimusest, et tehinguid teeks teatavat liiki asutus või teatavat liiki juriidiline isik, kui vaidlusalune tehing kuulub finantstehingute valdkonda (vt kohtuotsus, 28.10.2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Käesolevas asjas puudub vaidlus selles, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastustest saab põhikohtuasjas ainsana asjakohane olla see, mis puudutab „maksete [ja] ülekannete[ga] [...] seotud tehingu[i]d“.

38 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et ülekanne on tehing, milles täidetakse korraldus rahasumma üleviimiseks ühelt pangakontolt teisele. Ülekannet iseloomustab eelkõige asjaolu, et see muudab olemasolevat õiguslikku ja finantsilist olukorda, mis on esiteks korralduse andja ja ülekande saaja vahel ning teiseks viimati nimetatute ja nende panga või pankade vahel. Lisaks on sellise muutuse kaasa toov tehing ainult üks kontode vaheline raha üleviimine, sõltumata selle põhjusest. Seega, kuna ülekanne on ainult raha üleandmise viis, on selle kindlakstegemisel, kas tehing on käsitatav ülekandena käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, määrava tähtsusega selle funktsionaalsed aspektid (vt selle kohta kohtuotsused, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 53, ja 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 25).

39 Lisaks ei välista käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d sõnastus põhimõtteliselt seda, et ülekandes seisnev tehing on jaotatav mitmeks eri teenuseks, mis on seega ülekannetega „seotud tehingud“ selle sätte mõttes (vt selle kohta kohtuotsus, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 64). Kuigi ei saa välistada, et asjassepuutuv maksuvabastus võib laieneda teenustele, mis ei ole olemuselt vaadeldavad ülekannetena, saab see maksuvabastus hõlmata siiski ainult tehinguid, mis moodustavad igakülgselt hinnatuna eraldiseisva terviku ja mis täidavad ülekannete eriomaseid ja põhilisi funktsioone (vt selle kohta kohtuotsus, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punktid 66-68).

40 Eeltoodust tuleneb, et selleks, et asjassepuutuvaid teenuseid saaks määratleda ülekannetega seotud tehingutena käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, peavad need moodustama igakülgselt hinnatuna eraldiseisva terviku, mis täidab ülekande eriomaseid ja põhilisi funktsioone ning mille tulemusel seega toimub raha üleandmine ning õiguslikud ja rahalised muudatused. Maksuvaba teenust käibemaksudirektiivi mõttes tuleb eristada puhtalt materiaalsest ja tehnilisest teenusest. Selleks tuleb siseriiklikul kohtul uurida eriti teenuseosutaja vastutuse ulatust, muu hulgas küsimust, kas see vastutus hõlmab vaid tehnilisi aspekte või laieneb see ka nimetatud tehingute spetsiifilistele ja põhilistele elementidele (vt selle kohta kohtuotsused, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 66, 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 24).

41 Samuti tuleb toonitada, et kuna funktsionaalsed aspektid on määrava tähtsusega selle kindlaksmääramisel, kas tehing on ülekandega seotud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, siis kriteerium, mis võimaldab eristada tehingut, mille tulemusel toimub raha üleandmine ning õiguslikud ja rahalised muudatused käesoleva kohtuotsuse punktides 38-40 meenutatud kohtupraktika tähenduses ning millele laieneb maksuvabastus, tehingust, millel sellised tagajärjed

puuduvad, mistõttu sellele maksuvabastus ei laiene, on vastus küsimusele, kas asjassepuutuva tehinguga antakse tegelikult või potentsiaalselt rahaliste vahendite omand üle, või kas see tehing täidab niisuguse üleandmise eriomaseid ja põhilisi funktsioone (vt selle kohta kohtuotsus, 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 33).

42 Kui see, et asjassepuutuv teenuseosutaja debiteerib ja/või krediteerib ise otse teatud kontot või muudab sama isiku eri kontode seisu, lubab põhimõtteliselt järeldada, et see tingimus on täidetud ja et asjassepuutuv teenus on maksust vabastatud (vt selle kohta kohtuotsus, 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punktid 80, 81 ja 85), siis ainult asjaolu, et teenus otseselt niisugust ülesannet ei sisalda, ei luba kohe eos välistada, et sellele tehingule maksuvabastus ei laiene, arvestades, et käesoleva kohtuotsuse punktis 38 meenutatud tõlgendus ei sõltu sellest, milline on ülekande teostamise viis (vt selle kohta kohtuotsus 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 80).

43 Samuti tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast, et ülekannetega seotud tehingute kohta tehtud järeldused on kohaldatavad ka maksetega seotud tehingutele (vt selle kohta kohtuotsused, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 50, ja 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 26).

44 Käesolevas asjas tuleb märkida, et nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktis 31 esitatud kirjeldusest, tehakse põhikohtuasjas vaidluse all oleva kaardimakse käitlemise teenuse tulemusel makse või ülekanne ning seda teenust saab pidada selle tehingu tegemiseks möödapääsmatuks, arvestades, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, et alles pärast seda, kui päeva lõpus on teenuseosutaja oma vastuvõtvale pangale edastanud arveldusfaili, teevad väljastavad pangad asjassepuutuvate summade makse või ülekande ning need summad jõuavad seejärel selle teenuseosutaja kontole, ning et teostatakse ainult need maksed või ülekanded, mille kohta on vajalik teave selles arveldusfailis.

45 Ent esiteks, kuivõrd käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada kitsalt, ei saa ainult asjaolust, et teatud teenus on tehingu läbiviimiseks möödapääsmatu, järeldada, et sellele teenusele laieneb maksuvabastus (vt selle kohta kohtuotsused, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 65, ja 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 31).

46 Teiseks ei saa teenuseosutaja poolt ostjalt kasutatava kaardi andmete saamist ega teenuseosutaja poolt nende andmete edastamist oma vastuvõtvale pangale ega teenuseosutaja poolt väljastavalt pangalt autoriseerimiskoodide saamist ega ka päeva lõpus teenuseosutaja poolt tema vastuvõtvale pangale niisuguse arveldusfaili edastamist, mis sisaldab muu hulgas tehtud müügitehingute autoriseerimiskoode, eraldivõetuna või koos pidada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses makses või ülekandes seisneva tehingu eriomaste ja põhiliste funktsioonide täitmiseks.

47 Seda kirjeldust arvestades on tuvastatav, et niisuguse teenuse osutaja ei debiteeri ega krediteeri ise otse teatud asjassepuutuvaid kontosid ega muuda nende kontode seisu, ega tee ka selliseks debiteerimiseks või krediteerimiseks maksekorraldust, sest ostja - kes kasutab ostu sooritamiseks oma maksekaarti - otsustab, et tema kontot tuleb debiteerida kolmanda isiku konto kasuks.

48 Lisaks, nagu märkis Euroopa Komisjon kohtuistungil, ei ole arveldusfailid, mille teenuseosutajast kaupmees esitab oma vastuvõtvale pangale, midagi muud kui makse saamise nõue elektroonilisel kujul. Sellise faili päeva lõpus edastamise mõte on seega ainult maksesüsteemi teavitamine sellest, et juba eelnevalt autoriseeritud müük leidis aset. Seega ei saa seda edastamist pidada makse või ülekande teostamiseks ega ka järeldada, et selle tulemusel täidetakse makse või ülekande eriomaseid ja põhilisi funktsioone. Asjaolu, et selles failis esitatakse andmed ja koodid ainult reaalselt läbi viidud tehingute kohta, st nende tehingute kohta, mille puhul on kinnitatud kliendi soovitud piletite olemasolu, ei oma sellest aspektist mingit tähtsust, kuna see on lahutamatult seotud nimetatud faili sihtotstarbega.

49 Veel tuleb toonitada, et nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on arveldusfailis sisalduv autoriseerimiskood – mida teenuseosutaja ainult küsib, saab ja edastab ning mille väljastamise üle tal puudub kontroll - ainult müügi autoriseering, mille asjassepuutuv väljastav pank annab vastuvõtva panga vahendusel teenuseosutajale. Seega ei ole ka tegemist asjassepuutuvate rahaliste vahendite omandi ülemineku eriomaste ja põhiliste funktsioonidega. Järelikult asjaolu, et teenuseosutaja saab selle koodi otse väljastavalt pangalt või oma vastuvõtva panga vahendusel, on asjassepuutumatu selle kindlakstegemisel, kas maksuvabastus on kohaldatav niisugusele kaardimakse käitlemise teenusele, nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas.

50 Kolmandaks, eelotsusetaotlusest ei nähtu, et niisuguse teenuse osutaja vastutaks õigusliku ja rahalise seisu muutuse eest, mis kaasneb ülekandes või makses seisneva maksuvaba tehinguga käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, ja järelikult eriomaste ja põhiliste funktsioonide eest, mis kaasnevad raha üleandmise protsessile väljastava ja vastuvõtva panga vahel ning seejärel raha kandmisel vastuvõtvalt pangalt teenuseosutaja kontole. Täpsemalt, kuigi kaardimakse käitlemise teenuse osutaja võib – nagu väidab Bookit oma kirjalikes seisukohtades – võtta ostja ees ja võimalikult ka isiku ees, kelle nimel ta müügi teostab, kohustuse, et ta teostab müügi nõuetekohaselt ning et ta osutab sellega kaasnevat kaardimakse käitlemise teenust, osutades järelikult ka selle teenuse nõuetekohaselt, ei tähenda see kohustus, et teenuseosutaja võtab endale vastutuse viia läbi õigusliku ja rahalise seisu muutus, mis iseloomustab tehingut, mis seisneb maksuvabas makses või ülekandes.

51 Kõigist nendest asjaoludest tuleneb, et kaardimakse käitlemise teenuse osutaja, nagu see, kes on põhikohtuasja pool, ei osale eriomaselt ja põhiliselt õigusliku ja rahalise seisu muutuses, mille käigus antakse üle asjassepuutuvate rahaliste vahendite omand ja mis lubab vastavalt Euroopa Kohtu praktikale pidada tehingut maksuvaba makse või ülekandega seotud tehinguks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses, vaid ta lihtsalt rakendab tehnilisi ja administratiivseid meetmeid, mis lubavad tal koguda teavet ja seda edastada oma vastuvõtvale pangale ning saada samal teel teavet, mis võimaldab tal teostada müügitehingu ja saada sellele vastav summa raha.

52 Selle kohta on oluline meenutada, et niisuguse teenuse automatiseeritus ja eelkõige see, et arveldusfaili edastamine toob automaatselt kaasa asjassepuutuvate maksete või ülekannete tegemise, ei muuda osutatud teenuse laadi ja on järelikult maksuvabastuse kohaldamise seisukohast asjassepuutumatu (vt selle kohta kohtuotsus, 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 37).

53 Niisugune kaardimakse käitlemise teenus nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis seisneb sisuliselt teabevahetuses kaupleja ja tema vastuvõtva panga vahel müügiks pakutava kauba või teenuse eest tasu saamiseks, ei saa kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d maksete ja ülekannetega seotud tehingute suhtes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

54 Esiteks ei saa sellist teenust pidada oma laadilt finantstehinguks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktide b-g tähenduses, välja arvatud juhul, kui pidada finantstehingu teostajaks nende sätete tähenduses igat kauplejat, kes võtab vajalikke meetmeid selleks, et talle saaks tasuda deebet- või krediitkaardiga; kuid niisugune lähenemine muudaks selle mõiste sisutühjaks ja oleks vastuolus käbemaksuvabastuste kitsa tõlgendamise nõudega.

55 Teiseks läheks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine niisugusele kaardimakse käitlemise teenusele, nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas, vastuollu eesmärgiga, mida finantstehingutele maksuvabastuse andmisega soovitakse saavutada, milleks on raskuste ületamine seoses maksustatava summa ja mahaarvatava käibemaksu summa kindlaksmääramisega ning tarbijalaenu hinna suurenemise vältimine (kohtuotsus, 19.4.2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24, ning kohtumäärus, 14.5.2008, Tiercé Ladbroke ja Derby, C-231/07 ja C-232/07, avaldamata, EU:C:2007:332, punkt 24).

56 Nimelt ei esine niisuguseid raskusi käibemaksu kohaldamisel sellisele kaardimakse käitlemise teenusele, nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas. Täpsemalt saab maksustatava summa - st teenuse eest nõutava tasu ehk teenustasu, mida selle teenuse eest peab tasuma pileti ostja – hõlpsalt kindlaks määrata ja selle tehingu käigus ei anna ka teenuseosutaja ostjale laenu. See teenus ei ole järelikult niisugune, mis oleks käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastatud.

57 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et selles maksete ja ülekannetega seotud tehingute suhtes sätestatud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav niisugusele nn deebet- või krediitkaardimakse käitlemise teenusele, nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mida osutab maksukohustuslasest teenuseosutaja siis, kui isik ostab deebet- või krediitkaardiga makstes teenuseosutaja vahendusel kinopileti, mida teenuseosutaja müüb teise isiku nimel ja arvel.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et selles maksete ja ülekannetega seotud tehingute suhtes sätestatud käibemaksuvabastus ei ole kohaldatav niisugusele nn. deebet- või krediitkaardimakse käitlemise teenusele, nagu see, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mida osutab maksukohustuslasest teenuseosutaja siis, kui isik ostab deebet- või krediitkaardiga makstes teenuseosutaja vahendusel kinopileti, mida teenuseosutaja müüb teise isiku nimel ja arvel.

Allkirjad