Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 26. maja 2016*

„Predhodno odločanje — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Oprostitev — Člen 135(1)(d) — Transakcije v zvezi s plačili in transferji — Pojem — Nakup vstopnic za kino prek telefona ali spleta — Plačilo z debetno ali kreditno kartico — Storitve, imenovane ‚obdelava plačila s kartico'"

V zadevi C-607/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (oddelek za davčne zadeve), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 22. decembra 2014, ki je na Sodišče prispela 29. decembra 2014, v postopku

**Bookit Ltd**

proti

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, sodnik, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnik,

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 stališč, 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 L. Lozano Palacios in R. Lyal, agenta,

* Jezik postopka: angleščina.

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 oprostijo 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 sta „[d]obava blaga ali opravljanje storitev […] oproščena DDV, če spadata 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 točkah 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-odstotni lasti družbe Odeon Cinemas Holding Limited (v nadaljevanju: Odeon), ki ima v lasti in upravlja verigo kinematografov 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 kinematografov.

9 Davčna uprava je z odločbo z dne 24. decembra 2009 ugotovila, da storitve, ki jih družba Bookit opravlja v zvezi z opisanimi plačili za stranke, ki kupijo vstopnice za kina Odeon, kot provizije za storitve obdelave 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 kinematografe 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 kinematografe 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“, ki v bistvu potrjuje veljavnost kartice in 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 kinematografih 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 z zadnje strani, družba Bookit pa te podatke prek družbe DataCash pošlje banki pridobiteljici. Ta te podatke posreduje banki izdajateljici, ki – če so podatki pravilni – rezervira sredstva in banki pridobiteljici posreduje avtorizacijsko kodo. Ta prek družbe DataCash kodo posreduje družbi Bookit, ki ob njenem prejemu preveri, ali 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 kinematograf, 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 pridobiteljici pošlje paketno datoteko, v kateri so navedene vse transakcije, izvedene na ta dan, da se posredujejo različnim bankam izdajateljicam, na podlagi česar banke izdajateljice izvršijo plačila banki pridobiteljici. Zadnjenavedena 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 tako vloga družbe Bookit, 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 pridobiteljici, pridobitve avtorizacijske kode pri tej banki in ponovnega posredovanja podatkov o kartici, vključno z avtorizacijsko kodo, banki pridobiteljici 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 pretvorijo 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. Četrtič, 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 za kino Odeon, storitve, ki so na podlagi priloge 9, skupina 5, točka 1, zakona iz leta 1994 in člena 135(1)(d) Direktive o DDV oproščene plačila DDV, pri čemer je posledica posredovanja podatkov o bančni kartici, vključno z avtorizacijsko kodo, banki pridobiteljici ta, da se sredstva prenesejo na račun družbe Bookit, ki ga ima ta pri tej banki.

19 Davčna uprava pa trdi, da družba Bookit v nobenem trenutku ne opravi prenosa sredstev za stranke kinematografov 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 načela je treba uporabiti v zvezi z oprostitvijo DDV iz člena 135(1)(d) Direktive [o DDV], kot jo je Sodišče razlagalo v sodbi z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), pri ugotavljanju, ali ima ‚storitev obdelave plačil [s kartico]' (kot je storitev, izvedena v tej zadevi) ‚učinek prenosa sredstev in povzroči spremembo v pravnem in finančnem položaju' v smislu točke 66 navedene sodbe?

2. Kateri so načeloma tisti dejavniki, zaradi katerih se (i) storitev, ki jo sestavlja zagotavljanje finančnih podatkov, brez katerih se plačilo 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 učinek prenosa sredstev in za katero je Sodišče ugotovilo, da bi zato lahko spadala med oprostitve (kot v sodbi z dne 5. junija 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, točka 66))?

3. Zlasti v okviru storitve obdelave plačil [s kartico]:
   (a) Ali se oprostitev uporablja za take storitve, ki privedejo do prenosa sredstev, vendar pa ne vključujejo naloge obremenitve enega računa in ustreznega kreditiranja drugega računa?
   (b) Ali je upravičenost 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 odločanje

*Uvodne ugotovitve*

22 Predlog za sprejetje predhodne odločbe predložitvenega sodišča temelji na premisi, da je storitev obdelave plačila s kartico, ki jo družba Bookit opravi, kadar oseba, ki želi vstopiti v kinematograf družbe Odeon, prek družbe Bookit kupi vstopnico, ki jo plača z debetno ali kreditno kartico, storitev, ki je ločena in neodvisna od prodaje vstopnice.

23 Vendar je Sodišče že razsodilo, da dodatni stroški, ki jih ponudnik storitev svojim strankam zaračuna, kadar te storitve plačajo s kreditno kartico, čekom ali gotovino na bančnem okencu ali na blagajni zastopnika, pooblaščenega za prejem plačila za račun tega ponudnika storitev, ne pomenijo plačila storitev, ki bi bile ločene in neodvisne od glavne storitve, za katero je bilo opravljeno plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, točka 32).

24 Sodišče je v zvezi s tem najprej ugotovilo, da to, da da glavni ponudnik strankam na voljo infrastrukturo, ki jim omogoča, da lahko ceno za to storitev med drugim plačajo tudi z bančno 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, točka 27).

25 Sodišče je nato dodalo, da sta prejem plačila in njegova obdelava neločljivo povezana z vsako plačljivo storitvijo ter 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 načeloma vsak način plačila za storitev vključuje, da ponudnik naredi nekaj korakov, da obdela plačilo, čeprav se obseg teh korakov lahko razlikuje od enega načina 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 vnaprejšnji 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 oprostitev 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. Dalje 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 oprostitev, 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 oprostijo „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. Oprostitev 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 oprostitev 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 smislu 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 načeloma 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 oprostitev razširi na storitve, ki po svojem bistvu niso transferji, pa še vedno velja, da se lahko taka oprostitev 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 opredelijo kot transakcija iz člena 135(1)(d) Direktive o DDV, s splošnega vidika tvoriti ločeno celoto, katere posledica je izpolnitev posebnih in bistvenih nalog transferja ter katere učinek je torej prenos sredstev in 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, in 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, načeloma 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 oprostitev, 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, točko 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 katere so v navedenem izpisku potrebne informacije.

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

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

47 Ob upoštevanju tega opisa ni sporno, da ponudnik take storitve neposredno ne obremeni niti ne kreditira zadevnih računov, niti na njih ne posreduje pisno, niti ne naloži take obremenitve ali kreditiranja, saj je kupec tisti, ki z uporabo svoje plačilne kartice za nakup odloči, da se bo njegov račun obremenil v korist tretje osebe.

48 Dalje, kot je navedla Evropska komisija na obravnavi, so izpiski o plačilih, ki jih trgovski ponudnik storitev predloži svoji banki pridobiteljici, le zahtevek za prejem elektronskega plačila. Namen posredovanja takega izpiska na koncu dne je torej le obvestiti zadevni plačilni sistem, da je bil predhodno odobreni nakup opravljen. Za to posredovanje tako ni mogoče šteti, da se z njim izvršuje

zadevno plačilo ali transfer ali da se z njim izpolnjujejo posebne in bistvene naloge. Okoliščina, 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 okoliščina neločljivo povezana z naravo takega izpiska.

49 Zato je treba vnovič poudariti, da je avtorizacijska koda – kakor je razvidno iz predložitvene odločbe – 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 odločitev, ali storitev obdelave plačila s kartico, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, spada med zadevne oprostitve.

50 Tretjič, iz predložitvene odločbe ne izhaja, da bi bil ponudnik take storitve odgovoren za spremembo pravnega in finančnega položaja, ki je značilen za v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV oproščeno transakcijo s transferjem ali plačilom, 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 račun tega ponudnika. Natančneje, čeprav se lahko ponudnik storitve obdelave plačila s kartico, kakor je navedla družba Bookit v pisnih stališčih, zaveže kupcu in morebiti subjektu, za račun katerega izvaja prodajo, da bo to prodajo in z njo povezano storitev obdelave plačila s kartico uspešno izvedel ter da bo torej to storitev ustrezno opravil, ta odgovornost ne pomeni, da navedeni ponudnik nosi odgovornost za uresničitev spremembe pravnega in finančnega položaja, ki je značilna za oproščeno transakcijo s plačilom ali transferjem.

51 Iz vseh teh elementov izhaja, da ponudnik storitve obdelave plačila s kartico, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ne sodeluje posebno in bistveno pri spremembi finančnega 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 prejme informacije, na podlagi katerih lahko izvede prodajo in 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 oprostitev nima vpliva (glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 37).

53 Storitev 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 se šteje, 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 oprostitev 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 onemogočil 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, neobjavljen, 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, davčno osnovo, 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 oprostitev 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 proda v imenu in za račun drugega subjekta ter 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 stališč Sodišču, 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 oprostitev 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 ter ki jo ta oseba plača z debetno ali kreditno kartico.**

Podpisi