Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 26 maj 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Undantag från skatteplikt — Artikel 135.1 d — Transaktioner rörande betalningar och överföringar — Begrepp — Köp av biobiljetter över telefon eller på internet — Betalning med debet- eller kreditkort — Så kallade korthanteringstjänster”

I mål C-607/14

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 22 december 2014, som inkom till domstolen den 29 december 2014, i målet

Bookit Ltd

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C. Toader, A. Rosas, A. Prechal och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 december 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Bookit Ltd, genom N. Gardner och S. Mardell, solicitors, samt Z. Yang, barrister, och A. Hitchmough, QC,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Holt, i egenskap av ombud, biträdd av K. Beal, QC,

— Greklands regering, genom S. Charitaki och A. Magrippi, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. Cunha och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

* * Rättegångsspråk: engelska.

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Bookit Ltd och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Tull- och skattemyndigheten i Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för vissa tillhandahållanden av tjänster som utförs av Bookit.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när personen agerar i denna egenskap” vara föremål för mervärdesskatt.

4 I artikel 135.1 b–g i mervärdesskattedirektivet föreskrivs – med i princip oförändrad ordalydelse – de undantag från skatteplikt som tidigare var föreskrivna i artikel 13 B d punkterna 1–6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

5 I artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar …”

Lagstiftningen i Förenade kungariket

6 I section 31.1 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt, nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag) föreskrivs att ”leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska vara undantagna från skatteplikt om de motsvarar den beskrivning som för närvarande finns i bilaga 9”.

7 I bilaga 9 nämns flera kategorier av varor och tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt. Kategori 5 i bilagan avser finanssektorn. I den kategorin föreskrivs att följande tjänster ska vara undantagna från skatteplikt:

”…

1. Utgivande, överföring eller mottagande av, eller någon annan befattning med, pengar, säkerhet för pengar, oavsett slag, eller en handling eller anvisning om betalning av pengar, oavsett slag.

…

5. Förmedlingstjänster avseende transaktioner som omfattas av punkt 1, 2, 3, 4 eller 6 (oavsett om en sådan transaktion slutligen genomförs) som tillhandahålls av en person som intar en förmedlande ställning.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Bookit är ett företag som är helägt av Odeon Cinemas Holding Limited (nedan kallat Odeon). Odeon äger och driver en biografkedja i Förenade kungariket. Bookits angivna affärsverksamhet består i hanteringen av betalningar med debet- och kreditkort (nedan kallad korthantering) som görs av Odeonkoncernens kunder. Bookit driver även ett callcenter för Odeons räkning. Bookits inkomster härrör uteslutande från transaktioner mellan företag inom Odeonkoncernen och kunder som besöker Odeons biografer.

9 Skattemyndigheten fann i beslut av den 24 december 2009 att de tillhandahållanden av tjänster som utfördes av Bookit som ersättning för betalningar av avgifter, vilka för de kunder som köper biljetter till Odeons biografer beskrivs som korthanteringsavgifter, inte utgjorde tillhandahållanden som enligt kategori 5 i bilaga 9 till 1994 års lag var undantagna från skatteplikt. Bookit överklagade beslutet till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket).

10 Den domstolen har uppgett att Odeonbiografernas biljettförsäljning sker: 1) i biografernas kassor eller genom biljettmaskiner i biograferna, 2) över telefon via ett callcenter, eller 3) på internet.

11 Försäljningen i kassorna görs av Odeons anställda. För dessa försäljningar, liksom för de försäljningar som sker genom biografernas biljettmaskiner, tillhandahåller Bookit tjänster i form av hantering av kortbetalningar till Odeon. Bookit tar dock inte ut någon avgift för dessa tjänster av Odeon eller av kunderna. Telefon- och nätförsäljningen görs av Bookit i egenskap av Odeons agent. Vid dessa typer av försäljningar innebär ett köp av biljetter med debet- eller kreditkort att kunden betalar priset för biljetten samt en korthanteringsavgift. Under den aktuella perioden varierade korthanteringsavgiften mellan 0,65 och 0,75 brittiska pund (GBP) (cirka 0,82 och 0,95 euro) per transaktion.

12 Den hänskjutande domstolen har uppgett att under hela den aktuella perioden hanterades de debet- och kreditkortsbetalningar som Bookit tog emot från kunder som köpte biljetter till Odeonbiograferna av den inlösande banken enligt ett avtal om tillhandahållande av tjänster. I detta avtal föreskrevs att den inlösande banken skulle kreditera Bookits konto med det sammanlagda beloppet för de transaktioner där relevanta korttransaktionsuppgifter kommit banken till handa. I avtalet föreskrevs även att Bookit, eller i förekommande fall Odeon, var skyldigt att från sin inlösande bank erhålla en auktoriseringskod innan en försäljning skedde. Auktoriseringskoden upprättas av kortinnehavarens bank (den utgivande banken) och intygar att kortet är giltigt och att medel finns tillgängliga. Dessa

bolag var även skyldiga att se till att koden fanns i en så kallad avräkningsfil, vilken innehåller de uppgifter om korttransaktioner som i samband med dagsavslutet måste skickas till den inlösande banken för att betalningarna ska avslutas.

13 Odeon och Bookit ingick även ett separat avtal om tillhandahållande av tjänster med DataCash Limited enligt vilket DataCash skulle tillhandahålla ”typiska betaltjänster för bankkort”. Dessa tjänster inbegrep, för avräkning med den inlösande banken, erhållande av auktoriseringskoderna i Bookits namn och för det bolagets räkning, ingivande av erforderliga auktoriseringsframställningar till den inlösande banken, mottagande av svar på dessa framställningar samt lagring av auktoriseringarna i en batchfil, vilken gör det möjligt att ta reda på huruvida försäljningarna har gjorts av Odeon i biograferna eller av Bookit på distans.

14 Den hänskjutande domstolen har redogjort för att ett köp av en biobiljett över telefon eller på internet innehåller följande steg. Kunden lämnar först Bookit de relevanta uppgifterna om det debet- eller kreditkort som han eller hon vill använda. Dessa uppgifter kan vara innehavarens namn och adress, kortnumret och den säkerhetskod som finns på kortets baksida. Bookit skickar dessa uppgifter via DataCash till den inlösande banken. Den inlösande banken överför dessa uppgifter till den utgivande banken vilken, om uppgifterna godkänns, öronmärker pengarna och skickar en auktoriseringskod till den inlösande banken. Den inlösande banken skickar auktoriseringskoden till Bookit via DataCash. När Bookit tagit emot koden kontrollerar bolaget om de begärda biobiljetterna fortfarande är tillgängliga. Om detta är fallet tilldelas kunden biljetterna och transaktionen är avslutad för vederbörandes del. Kunden får en bokningsbekräftelse från Odeon i vilket det anges att det från vederbörandes kort har dragits eller kommer att dras ett belopp som utgör ersättning för de reserverade biljetterna samt ett belopp som motsvarar Bookits bokningsavgift.

15 I samband med respektive biografs dagsavslut skickar Bookit de betalningsuppgifter som bolaget samlat in till DataCash. Detta sker i form av avräkningsfiler, vilka för varje transaktion innehåller uppgifter om kortbetalningar, inbegripet den utgivande bankens auktoriseringskod. DataCash skickar sedan till den inlösande banken en batchfil i vilken samtliga transaktioner som utförts under dagen ingår. Uppgifterna vidarebefordras sedan till de olika utgivande bankerna. De utgivande bankerna betalar därefter den inlösande banken. Den inlösande banken krediterar då Bookits konto med de aktuella medlen. Bookit betalar Odeon intäkterna från biljettförsäljningen och behåller korthanteringsavgifterna.

16 Den hänskjutande domstolen har angett att Bookits roll dels består i tillhandahållande av en tjänst i egenskap av Odeons agent vid biljettförsäljningen, dels tillhandahållande av korthanteringstjänster till biljettköparna. Korthanteringstjänsterna består i erhållandet av kortuppgifter från kunden, överföring av dessa uppgifter till den inlösande banken, erhållande av en auktoriseringskod samt vidarebefordrandet av kortuppgifter, inbegripet auktoriseringskoden, till den inlösande banken i samband med avräkningen.

17 Den hänskjutande domstolen har för det första preciserat att utan avräkningsfilerna skulle det vara omöjligt för den inlösande banken att veta huruvida transaktionerna var avslutade. För det andra skulle Bookit inte kunna hantera kortbetalningarna utan en inlösande banks tjänster, eftersom bolaget inte kan lämna kortuppgifterna direkt till de utgivande bankerna i syfte att erhålla auktoriseringskoderna. För det tredje har Bookit även behov av DataCashs tjänster för att kortuppgifterna ska få ett format som är godkänt av betalningssystemet. Den hänskjutande domstolen har angett att det är ostridigt att DataCashs ingripande saknar betydelse för beskaffenheten av den tjänst som tillhandahålls av Bookit. Den hänskjutande domstolen har för det fjärde påpekat att förhållandet mellan Odeon, Bookit och deras kunder är beskrivet på Odeons webbplats. Den domstolen är av den uppfattningen att kunderna under hela den aktuella perioden kände till att de ingick ett separat avtal med Bookit avseende tillhandahållande av korthanteringstjänster för vilka ersättning utgick i form av en korthanteringsavgift.

18 Bookit har vid den hänskjutande domstolen hävdat att den korthanteringstjänst som bolaget tillhandahåller de kunder som köper biljetter till Odeonbiograferna utgör ett tillhandahållande av tjänster som är undantaget från skatteplikt enligt bilaga 9 kategori 5 punkt 1 i 1994 års lag och artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, eftersom översändandet till den inlösande banken av kortuppgifter, inbegripet auktoriseringskoder, får till följd att medel överförs till det konto som Bookit har hos den banken.

19 Skattemyndigheten har gjort gällande att Bookit inte i något skede genomför en överföring av medel, i den mening som avses i domstolens praxis, åt Odeons kunder. Denna överföring utförs av den inlösande banken tillsammans med de utgivande bankerna. De tjänster som Bookit utför ska därför vara föremål för normal mervärdesskattesats.

20 Den hänskjutande domstolen har uppgett att den, i likhet med andra domstolar i Förenade kungariket, har svårigheter att avgöra vilken typ av verksamhet som omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.

21 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Vad gäller undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 135.1 d i [mervärdesskattedirektivet], såsom domstolen har tolkat denna artikel i domen av den 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), vilka principer ska tillämpas för att avgöra huruvida en ’debet- och kreditkortshanteringstjänst’ (såsom den tjänst som tillhandahålls i förevarande mål) ’syftar till att överföra medel och medför rättsliga och finansiella förändringar’ i den mening som avses i punkt 66 i den domen?

2) Principiellt sett, vilka faktorer särskiljer a) en tjänst som består av kommunikation av finansiell information, utan vilken en betalning inte skulle kunna äga rum, men som inte omfattas av undantaget [som i dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532)], från b) en tjänst som avser hantering av uppgifter och som i praktiken har som följd en överföring av medel och som EU-domstolen därför har konstaterat skulle kunna omfattas av undantaget [som i punkt 66 i dom av den 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278)]?

3) Framför allt, och i samband med tjänster avseende debet- och kreditkortshantering:
   a) Är undantaget tillämpligt på tjänster som leder till överföring av medel, men som inte innefattar utförandet av uppgifter innebärande debitering av ett konto och motsvarande kreditering av ett annat konto?
   b) Är rätten att beviljas undantag från skatteplikt beroende av huruvida tjänsteleverantören själv erhåller auktoriseringskoder direkt från kortinnehavarens bank, eller erhåller dessa koder via sin inlösande bank?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

22 Den hänskjutande domstolen utgår i begäran om förhandsavgörande från premissen att den korthanteringstjänst som Bookit utför när en person som önskar besöka en Odeonbiograf med debet- eller kreditkort köper en biljett genom Bookit, utgör ett tillhandahållande av en tjänst som är fristående och självständigt från försäljningen av biljetten.

23 EU-domstolen har dock funnit att de extraavgifter som en tillhandahållare av tjänster tar ut av sina kunder när dessa betalar för tjänsterna med kreditkort, betalkort eller check, eller kontant i kassan i en bank eller i kassan hos ett av tillhandahållarens betalningsombud, inte utgör ersättning för ett tillhandahållande av tjänster som är fristående och självständigt i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet för vilket betalningen sker (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 32).

24 Domstolen slog härvidlag fast att det faktum att tillhandahållaren av en huvudsaklig tjänst ställer en infrastruktur till kundernas förfogande, vilken gör det möjligt för dem att betala för tjänsten med bland annat bankkort, inte är något som kunderna efterfrågar i sig. Detta påstådda tillhandahållande av tjänster, som kunderna inte kan anlita oberoende av köpet av den huvudsakliga tjänsten, har ur kundernas synvinkel inte något självständigt värde utöver nämnda tjänsts värde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 27).

25 Domstolen tillade att det finns ett inneboende samband mellan mottagandet av en betalning – och hanteringen av denna – och varje tillhandahållande av tjänster mot ersättning och att det ligger i ett sådant tillhandahållandes natur att den som tillhandahåller tjänster vill ha betalt och vidtar de åtgärder som krävs för att kunden rent faktiskt ska kunna betala ersättningen för den tillhandahållna tjänsten. I princip innebär alla sätt att betala för tillhandahållandet av en tjänst att företaget vidtar vissa åtgärder för att hantera betalningen, även om dessa åtgärders omfattning kan variera från ett betalningssätt till ett annat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 28).

26 Domstolen preciserade att det förhållandet att ett separat pris för den påstådda finansiella tjänsten anges i avtalet, och även separat i de räkningar som sänds ut till kunderna, inte i sig är avgörande, eftersom den omständigheten att ett enda pris angetts i räkningen eller att separata priser angetts i avtalet inte i sig är av avgörande betydelse för att avgöra huruvida det ska anses ha förelegat två, eller flera, fristående och självständiga transaktioner eller en enda ekonomisk transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

27 Det ankommer enligt EU-domstolens fasta rättspraxis på den nationella domstolen att, mot bakgrund av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten, bedöma huruvida de omständigheter som den domstolen har att pröva innebär att det är fråga om en enda transaktion, oberoende av dess avtalsmässiga utformning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 54 och dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 42–45) och med beaktande av de omständigheter som kännetecknar transaktionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

28 Mot denna bakgrund ankommer det på den hänskjutande domstolen att i det nationella målet pröva huruvida den korthanteringstjänst som tillhandahålls av Bookit, i mervärdesskattehänseende, ska anses vara en tjänst som är underordnad försäljningen av biobiljetter eller en tjänst som är underordnad en annan huvudsaklig tjänst som Bookit tillhandahåller köparna av biobiljetter, vilken skulle kunna vara bokning av eller förhands- och distansförsäljning av biobiljetter, och som därför tillsammans med det huvudsakliga tillhandahållandet utgör ett enda tillhandahållande som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 32 och dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31).

29 EU-domstolen ska med detta förbehåll pröva de tolkningsfrågor som ställts av den hänskjutande domstolen.

Prövning

30 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågorna, vilka ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen är tillämpligt på en så kallad korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, vilken utförs av en beskattningsbar person som är tillhandahållare av tjänsten, när en person genom tillhandahållarens förmedling köper en biobiljett som tillhandahållaren säljer i en annan enhets namn och för denna enhets räkning och personen betalar biljetten med debet- eller kreditkort.

31 Det framgår av beslutet om hänskjutande att korthanteringstjänsten först och främst består i att tillhandahållaren av tjänsten från köparen erhåller uppgifter om det debet- eller kreditkort som han eller hon önskar använda som tillhandahållaren överför till sin inlösande bank, som i sin tur överför uppgifterna till den utgivande banken. Tjänsten består därefter i tillhandahållarens mottagande av en auktoriseringskod via sin inlösande bank, vilket ger tillhandahållaren rätt att genomföra försäljningen. Auktoriseringskoden skickas av den utgivande banken till den inlösande banken efter det att den förstnämnda banken tagit emot kortuppgifterna och innebär att banken bekräftar att kortet är giltigt och att erforderliga medel finns tillgängliga. Tjänsten består slutligen i att tillhandahållaren efter dagsavslut skickar en avräkningsfil till sin inlösande bank. Avräkningsfilen innehåller samtliga försäljningar som gjorts under dagen med relevanta uppgifter om de betalkort som använts, inbegripet auktoriseringskoder. Den inlösande banken vidarebefordrar dessa uppgifter till berörda utgivande banker, vilka genomför betalningar och överföringar till den inlösande banken. Den inlösande banken överför medlen till tillhandahållarens konto.

32 Domstolen påpekar att i artikel 135.1 b–g i mervärdesskattedirektivet återges, utan några ändringar i sak, de undantag från skatteplikt som tidigare var föreskrivna i artikel 13 B d punkterna 1–6 i sjätte direktivet 77/388. Rättspraxis angående sistnämnda bestämmelser är således alltjämt relevant för tolkningen av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

33 Enligt domstolens praxis är undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 10 mars 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, punkt 19 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

34 Det följer dessutom av fast rättspraxis att de begrepp som använts för att beskriva dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, bland annat, dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 23, dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

35 I artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta ”[t]ransaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar” från skatteplikt.

36 De transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt denna bestämmelse är således definierade utifrån de tillhandahållna tjänsternas beskaffenhet och inte utifrån tillhandahållaren eller mottagaren av tjänsten. Undantaget från skatteplikt är således inte villkorat av att transaktionerna genomförs av en viss typ av institut eller juridisk person, under förutsättning att de aktuella transaktionerna omfattas av området för finansiella transaktioner (se dom av den 28 oktober 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

37 Det är i föreliggande fall ostridigt att det endast är undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet avseende ”transaktioner... rörande ... betalningar [och] överföringar” som kan vara relevant i det nationella målet.

38 Domstolen har i detta avseende slagit fast att en överföring är en transaktion som består i att verkställa ett uppdrag att överföra ett penningbelopp från ett bankkonto till ett annat. Den kännetecknas i synnerhet av att den medför en förändring i den befintliga rättsliga och ekonomiska situationen mellan betalaren och mottagaren, för det första, och mellan dessa och deras respektive bank och i förekommande fall mellan bankerna, för det andra. Dessutom är den enda transaktion som medför denna ändring överföringen av medel mellan bankkontona, oberoende av anledning. Eftersom överföringen endast är ett sätt att överföra medel är det således funktionella aspekter som är avgörande för att bedöma huruvida en transaktion utgör en överföring i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 53, och dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 25).

39 Lydelsen i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet utesluter i princip inte att en överföringstransaktion består av flera separata tjänster, vilka tillsammans utgör ”transaktioner rörande” överföringar i den mening som avses i den bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 64). Det går visserligen inte att utesluta att det aktuella undantaget från skatteplikt kan utsträckas till tjänster som inte i sig utgör överföringar, men faktum kvarstår att undantaget endast kan avse transaktioner som vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet och vilka har som följd att fullgöra de funktioner som är specifika och väsentliga för överföringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkterna 66–68).

40 Av det anförda följer att de aktuella tjänsterna för att kunna kvalificeras som överföringar i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet vid en helhetsbedömning måste utgöra en avgränsad enhet, vilken har som följd att de funktioner som är specifika och väsentliga för en överföring fullgörs och vilken följaktligen har som följd att medel överförs och att det sker rättsliga och ekonomiska förändringar. Det ska i detta avseende göras en åtskillnad mellan en tjänst som är undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivets mening och tillhandahållandet av en materiell eller teknisk tjänst. För att kunna göra en sådan åtskillnad är det särskilt relevant att pröva omfattningen av det ansvar som tillhandahållaren av tjänsterna har och bland annat huruvida ansvaret är begränsat till de tekniska aspekterna eller om det även omfattar transaktionernas specifika och väsentliga funktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 66, och dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 24).

41 Domstolen understryker även att, eftersom det är de funktionella aspekterna som är avgörande för att bedöma huruvida en transaktion utgör en överföring i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet är det således frågan huruvida den aktuella transaktionen innebär en faktisk eller potentiell överföring av äganderätten till medlen i fråga eller huruvida den har som följd att de specifika och väsentliga funktionerna av en sådan överföring fullgörs, som utgör det kriterium som gör det möjligt att särskilja en transaktion som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt på grund av att den har som följd en överföring av medel och rättsliga och ekonomiska förändringar, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns ovan i punkterna 38–40, från en transaktion som inte omfattas av undantaget på grund av att den inte har sådana följder (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 33).

42 I detta avseende innebär visserligen den omständigheten att den aktuella tillhandahållaren av tjänster direkt debiterar och/eller krediterar ett konto eller genom bokföringsnoteringar påverkar innehavarens konto att det i princip är möjligt att anse att detta kriterium är uppfyllt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139 punkterna 80,

81 och 85), men med hänsyn till att den tolkning som det erinrats om ovan i punkt 38 inte avser det sätt på vilket överföringarna genomförs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 80), innebär enbart den omständigheten att tjänsten inte direkt inbegriper någon sådan uppgift dock inte att det utan vidare är uteslutet att tjänsten kan omfattas av undantaget från skatteplikt.

43 Enligt domstolens fasta praxis är övervägandena angående transaktioner rörande överföringar även tillämpliga på transaktioner rörande betalningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 50, och dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 26).

44 I föreliggande fall påpekar domstolen att, såsom framgår av beskrivningen i punkt 31 ovan, en sådan korthanteringstjänst som den som är aktuell i det nationella målet har som följd att en betalning eller överföring genomförs och att en sådan tjänst kan betraktas som oundgänglig för genomförandet av betalningen eller överföringen, eftersom det, i enlighet med vad som framgår av beslutet om hänskjutande, är tillhandahållaren av tjänstens översändande av avräkningsfilen vid dagens slut till sin inlösande bank, som sätter igång de utfärdande bankernas processer för att betala eller överföra de aktuella beloppen till den inlösande banken och slutligen till tillhandahållarens konto och eftersom det endast är de betalningar eller överföringar för vilka erforderliga uppgifter återfinns i filen som genomförs.

45 Det förhåller sig emellertid för det första så, att eftersom artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt innebär inte den omständigheten att en tjänst är oundgänglig för att genomföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt att det är möjligt att dra slutsatsen att tjänsten ska vara undantagen från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 65, och dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 31)

46 För det andra kan varken tillhandahållarens erhållande från köparen av uppgifter angående det betalkort som han eller hon önskar använda, tillhandahållarens översändande av dessa uppgifter till sin inlösande bank, tillhandahållarens mottagande av den av den utgivande banken utfärdade auktoriseringskoden eller tillhandahållarens översändade vid dagens slut av en avräkningsfil innehållande bland annat auktoriseringskoderna för genomförda försäljningar – var för sig eller tillsammans – anses genomföra en funktion som är specifik och väsentlig för en betalnings- eller överföringstransaktion, i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.

47 Det är mot bakgrund av denna beskrivning utrett att tillhandahållaren av en sådan tjänst inte själv direkt debiterar eller krediterar de aktuella kontona eller påverkar kontona genom bokföringsnoteringar och inte heller ger i uppdrag att sådan debitering eller kreditering ska ske, eftersom det är köparen som genom att använda sitt betalkort för att göra ett köp beslutar att vederbörandes konto ska debiteras till förmån för tredje man.

48 Dessutom är, såsom Europeiska kommissionen angav vid förhandlingen, de avräkningsfiler som en näringsidkare som tillhandahåller tjänster skickar till sin inlösande bank inte något annat än en elektronisk begäran om att få ta emot en betalning. Översändandet av en sådan fil vid dagens slut har således endast till syfte att underrätta det aktuella betalningssystemet om att en tidigare godkänd försäljning verkligen har genomförts. Översändandet kan därför inte anses genomföra den aktuella betalningen eller överföringen eller ha som följd att funktioner som är specifika och väsentliga för betalningar eller överföringar fullgörs. Den omständigheten att en sådan fil endast innehåller uppgifterna och koderna angående verkligt genomförda försäljningar, det vill säga de försäljningar där det bekräftats att den av kunden önskade biljetten finns tillgänglig, saknar betydelse i detta avseende, eftersom den följer av en sådan fils beskaffenhet.

49 Domstolen understryker vidare att, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, auktoriseringskoden – som tillhandahållaren endast begär, tar emot samt vidarebefordrar och över vars utfärdande denne saknar kontroll – endast utgör en tillåtelse att genomföra försäljningen som den berörda utgivande banken, via den inlösande banken, förser tillhandahållaren med. Det är därför inte heller här fråga om en funktion som är specifik och väsentlig för överföringen av äganderätten till de aktuella medlen. Den omständigheten att tillhandahållaren av tjänsten får auktoriseringskoden direkt från den utgivande banken eller via sin inlösande bank saknar relevans för att avgöra huruvida en korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, omfattas av undantaget från skatteplikt.

50 För det tredje framgår det inte av beslutet om hänskjutande att tillhandahållaren av en sådan tjänst ikläder sig ansvaret för genomförandet av de rättsliga och ekonomiska förändringar som kännetecknar en överförings- eller betalningstransaktion som är undantagen från skatteplikt, i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, och som således utgör funktioner som är specifika och väsentliga för processen för överföring av medel mellan den utgivande och den inlösande banken samt från den inlösande banken till tillhandahållarens konto. Även om, såsom Bookit har anfört i sitt skriftliga yttrande, tillhandahållaren av en korthanteringstjänst kan påta sig ansvar för att försäljningen och motsvarande korthantering genomförs på ett korrekt sätt i förhållandet till köparen respektive eventuellt i förhållande till den enhet för vars räkning försäljningen sker, innebär detta ansvar i synnerhet inte att tillhandahållaren ikläder sig ansvar för att genomföra de rättsliga och ekonomiska förändringar som kännetecknar en betalnings- eller överföringstransaktion som är undantagen från skatteplikt.

51 Det följer av det anförda att tillhandahållaren av en korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, inte på ett specifikt och väsentligt sätt deltar i de rättsliga och ekonomiska förändringar som konkretiserar överföringen av äganderätten till de aktuella medlen, och vilken enligt domstolens praxis kännetecknar en betalnings- eller överföringstransaktion som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet. Tillhandahållaren begränsar sig istället till att sköta de tekniska och administrativa system som gör det möjligt för vederbörande att samla in uppgifter och skicka dem till sin inlösande bank och att senare på samma sätt ta emot uppgifter som gör det möjligt för vederbörande att genomföra försäljningen och ta emot motsvarande medel.

52 Domstolen erinrar härvidlag om att det faktum att tjänsten är automatiserad och särskilt att översändandet av avräkningsfilen per automatik medför att de aktuella betalningarna och överföringarna utförs, inte förändrar den tillhandahållna tjänstens beskaffenhet. Detta faktum saknar därför betydelse för tillämpningen av det aktuella undantaget från skatteplikt (se, för ett liknade resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 37).

53 En korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, vilken i huvudsak består i ett informationsutbyte mellan en näringsidkare och dennes inlösande bank i syfte att ta emot betalning för en saluförd vara eller tjänst kan inte omfattas av undantaget från skatteplikt för transaktioner rörande betalningar och överföringar i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.

54 En sådan tjänst kan för övrigt, för det första, inte till sin beskaffenhet anses vara en finansiell transaktion i den mening som avses i artikel 135.1 b–g i mervärdesskattedirektivet, såvida det inte anses att varje näringsidkare som vidtar de åtgärder som erfordras för ta emot en debet- eller kreditkortsbetalning genomför en finansiell transaktion i den mening som avses i dessa bestämmelser, vilket skulle innebära att detta begrepp fråntogs sin innebörd och strida mot kravet på att undantagen från mervärdesskatteplikt ska tolkas restriktivt.

55 För det andra skulle medgivandet av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet för en sådan korthanteringstjänst som den som är aktuell i det nationella målet, strida mot det ändamål som eftersträvas med undantaget från skatteplikt för finansiella transaktioner, vilket är att lindra de svårigheter som är förenade med fastställandet av

beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten, samt att undvika en ökning av kostnaderna för konsumtionskrediter (dom av den 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24, och beslut av den 14 maj 2008, Tiercé Ladbroke och Derby, C-231/07 och C-232/07, ej publicerat, EU:C:2007:332, punkt 24).

56 Att låta en sådan korthanteringstjänst som den som är aktuell i det nationella målet vara föremål för mervärdesskatt innebär nämligen inga svårigheter. Beskattningsunderlaget, vilket motsvarar den ersättning som erhållits för tjänsten och som utgörs av den avgift för tjänsten som tas ut av den som köper en biljett, kan fastställas utan svårighet och en sådan transaktion innebär inte att tillhandahållaren av tjänsten ger köparen kredit. En sådan tjänst kan således inte vara undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.

57 Mot bakgrund av det anförda ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som är föreskrivet i den bestämmelsen för transaktioner rörande betalningar och överföringar inte är tillämpligt på en så kallad korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, vilken utförs av en beskattningsbar person som är tillhandahållare av tjänsten, när en person genom tillhandahållarens förmedling köper en biobiljett som tillhandahållaren säljer i en annan enhets namn och för denna enhets räkning och personen betalar biljetten med debet- eller kreditkort.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 135.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som är föreskrivet i den bestämmelsen för transaktioner rörande betalningar och överföringar inte är tillämpligt på en så kallad korthanteringstjänst, såsom den tjänst som är aktuell i det nationella målet, vilken utförs av en beskattningsbar person som är tillhandahållare av tjänsten, när en person genom tillhandahållarens förmedling köper en biobiljett som tillhandahållaren säljer i en annan enhets namn och för denna enhets räkning och personen betalar biljetten med debet- eller kreditkort.

Underskrifter