

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2014. június 12. (*)

„Elzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – Adómentességek – A 13. cikk B. része d) pontjának 3. és 5. alpontja – Az »egyéb értékpapír« vagy »egyéb forgatható értékpapír« fogalma – Eladásösztönz? rendszerek – Kedvezményre jogosító kártya – Adóalap”

A C-461/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Hollandia) a Bírósághoz 2012. október 15-én érkezett 2012. október 11-i határozatával terjesztett el az eltte

a **Granton Advertising BV**

és

az **Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag**

közt folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., A. Rosas (eladó), D. Šváby és C. Vajda bírák,
f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által elterjesztett észrevételeket:

- a holland kormány képviseletében M. Noort és C. Wissels, meghatalmazotti min?ségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti min?ségben, segít?je R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében A. Cordewener és E. Manhaeve, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2013. október 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,
meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv)

értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Granton Advertising BV (a továbbiakban: Granton Advertising) és az Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor den Haag (a haaglandeni adóhatóság adóellenőre / hágai adóhivatal; a továbbiakban: adóellenőr), között annak tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az utóbbi hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) állapította meg a Granton Advertising által a 2001–2005 évek során teljesített, kedvezményre jogosító kártyák értékesítésében álló ügyletek vonatkozásában.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv „Az adóalap” című VIII. címének 11. cikkének „Belföldön” című A. része (3) bekezdésében az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalapba nem kell beszámítani a következőket:

[...]

b) a vevőnek adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árendedmények és visszatérítések;

[...]”

4 Az említett irányelv „Adómentesség” című X. címének „Adómentességek belföldön” című 13. cikke A. („Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége”), B. („Egyéb adómentességek”) és C. („Választási lehetőségek”) részben áll.

5 Ezen irányelv 13. cikkének B. része értelmében:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül[...] a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket[...]:

[...]

d) a következő ügyletek:

[...]

3. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot;

[...]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következők kivételével:

– termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányok,

– az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;

[...]"

A holland jog

6 A Wet op de omzetbelasting (a hozzáadottérték-adóról szóló 1968. június 28-i törvény, *Staatsblad* 1968., 329. sz.; a továbbiakban: 1968. évi törvény) alapügyre alkalmazandó változatának 11. cikke elírja:

„(1) Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

[...]

i. a következő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások:

[...]

2° azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a letéti őrzést és a kezelést, amelyek átruházható értékpapírokra vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányok kivételével

[...]

j. az alábbi szolgáltatásnyújtások:

[...]

2° azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a pénzforgalmi számlákra, a folyószámlákra, a betétekre, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot

[...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 Az alapügy alapjául szolgáló tényállás a 2001. és 2005. év közötti időszakban valósult meg, amelynek során a – 2004. június 7-ig Granton Marketing BV nevet viselő – holland jog alá tartozó Granton Advertising társaság „Granton” elnevezésű kártyákat (a továbbiakban: Grantonkártyák) bocsátott ki és értékesített. E kártyák, amelyeket a fogyasztók részére 15–25 eurós áron értékesítettek, megvásárlásukért cserébe bizonyos számú termék és szolgáltatás egyes kereskedőknél és vállalkozásoknál, így például éttermekben, mozikban, szállodákban vagy szaunákban való kedvezményes megszerzésére vagy igénybevételére jogosították fel a fogyasztókat, mely kereskedők és vállalkozások e célból megállapodást kötöttek a Granton Advertisinggal (a továbbiakban: megállapodást kötő vállalkozások). A Grantonkártya értékesítési irodákban volt megvásárolható, amelyek minden eladott kártya után díjazásban részesültek a Granton Advertising részéről.

8 A Granton Advertising és a megállapodást kötő vállalkozás között létrejött, a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott típusmegállapodás rendelkezéseiből kitűnik, hogy a megállapodást kötő vállalkozások célja a Granton Advertisinggal való együttműködés során az volt, hogy olyan ügyfeleket vonzzanak magukhoz, akik termékeiket megvásárolják, és szolgáltatásaikat igénybe veszik. A megállapodást kötő vállalkozások ennek érdekében kötelezettséget vállaltak arra, hogy a náluk bemutatott, le nem járt érvényességi idejű Grantonkártyákat elfogadják, és az egyes Grantonkártyákon megjelölt termékeket és/vagy

szolgáltatásokat az ott feltüntetett maximális értékig szolgáltatják.

9 Ezenfelül a fent említett típusmegállapodás rendelkezéseiből következik, hogy a Granton Advertising végezte a Grantonkártyák megalkotását, gyártását, forgalmazását, reklámozását és értékesítését. A megállapodás aláírását követően a Granton Advertising semmilyen összeget nem számlázott a Grantonkártyákkal kapcsolatban a megállapodást kötő vállalkozások részére, és nem is kapott semmilyen ellentételezést a részükről.

10 Az említett kártyák jellemzőit illetően a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy minden egyes Grantonkártya árkedvezményt biztosított birtokosának az adott kártyán megnevezett, megállapodást kötő vállalkozásoknál leadott rendelések esetében. A kedvezményt az egyes kártyákon feltüntetett ajánlatokra biztosították, mely utóbbiak különböző jellegűek voltak attól függően, hogy az adott megállapodást kötő vállalkozás milyen megállapodásokat kötött a Granton Advertisinggel. A kedvezményt a kártya bemutatásával, a kártyához tartozó valamely kupon leadásával, vagy a kártyának az érintett megállapodást kötő vállalkozás általi aláírásával vették igénybe. A Grantonkártyabirtokosok emellett egyéb módon is számos esetben egy egységnyi termék vagy szolgáltatás árértékét két egységnyihez juthattak. Ezenkívül a Grantonkártyákat úgy alakították ki, hogy birtokosa már az első használata során is hozzájutott a kínált előnyökhöz. A kártya a teljes érvényességi ideje – az esetek többségében hat hónap – alatt egy sor esetben több alkalommal, akár naponta is lehetőséget adott az azon szereplő ajánlat vagy ajánlatok kihasználására.

11 Egyébiránt a Grantonkártyák nem személyre szólóak, hanem forgalomképesek voltak. Mindazonáltal nem lehetett azokat pénzre vagy más termékekre átváltani.

12 A 2005. év során az adóellenőrző elvégezte a Granton Advertising könyvelésének ellenőrzését. Mivel úgy ítélte meg, hogy a Grantonkártyák e vállalkozás általi értékesítése héaköteles ügylet, az adóellenőrző a hűa utólagos megállapításáról szóló értesítést bocsátott ki a részére. A Granton Advertising által benyújtott kifogás nyomán az említett adómegállapítás összege 643 567 euró volt.

13 Mivel a maga részéről úgy vélte, hogy a Grantonkártyák értékesítése hűamentes, a Granton Advertising keresetet indított a Rechtbank Breda (bredai elsőfokú bíróság) előtt az adóellenőrző fent említett határozatával szemben. A Rechtbank Breda azonban elutasította a Granton Advertising keresetét annak megállapításával, hogy a Grantonkártyák nem tartoznak az „egyéb értékpapíroknak” vagy „egyéb forgatható értékpapíroknak” a hatodik irányelv értelmében vett fogalma alá, különösen figyelembe véve e fogalmaknak az említett irányelvben megjelenő szövegösszefüggését, azok holland nyelvbeli jelentését, valamint az említett irányelv egyéb nyelvi változatait. Ráadásul a Rechtbank Breda álláspontja szerint e fogalmakat megszorítóan kell értelmezni.

14 A Granton Advertising fellebbezést nyújtott be a Rechtbank Breda fenti határozata ellen a kérdést előterjesztő bíróság, a Gerechtshof 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch-i fellebbviteli bíróság) előtt. E bíróság úgy véli, hogy az „egyéb értékpapírok” vagy „egyéb forgatható értékpapírok” fogalmaknak a Rechtbank Breda által elfogadottnál tágabb értelmezése is elképzelhető. Az említett bíróság azonban megállapítja, hogy sem az irányelv létrejöttének körülményei, sem pedig a jogirodalom vagy a meglévő ítélkezési gyakorlat nem teszi lehetővé e fogalmak terjedelmének az alapügyet övező körülményekre tekintettel történő meghatározását.

15 E körülmények között a Gerechtshof 's-Hertogenbosch felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti

»egyéb értékpapír« kifejezést, hogy az magában foglalja azt a Grantonkártyát, amely olyan forgalomképes kártya, amelyet termékek és szolgáltatások (részbeni) kifizetéséhez használnak, és amennyiben igen, akkor mentes-e a forgalmi adó alól az ilyen kártya kiadása és értékesítése?

2. Amennyiben nem így van, akkor úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja szerinti »egyéb forgatható értékpapírok« kifejezést, hogy az magában foglalja azt a Grantonkártyát, amely olyan forgalomképes kártya, amelyet termékek és szolgáltatások (részbeni) kifizetéséhez használnak, és amennyiben igen, akkor mentes-e a forgalmi adó alól az ilyen kártya kiadása és értékesítése?

3. Amennyiben a Grantonkártya a fenti értelemben vett »egyéb értékpapírnak« vagy »egyéb forgatható értékpapírnak« minősül, akkor azon kérdés tekintetében, hogy kiadása és értékesítése mentes-e a forgalmi adó alól, jelentéssel bír-e az, hogy a gyakorlatban nem lehetséges e kártya használata során adót kivetni a kártya vételárának arányos része után?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

16 E kérdésekkel, amelyeket indokolt együttesen vizsgálni, a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártya értékesítése, mint amelyről az alapügyben is szó van, „egyéb értékpapírokra” vagy „egyéb forgatható értékpapírokra” vonatkozó ügyletnek minősül-e a fent említett rendelkezés 5., illetve 3. pontja értelmében, amely rendelkezés egyes olyan ügyleteket érint, amelyeket a tagállamoknak mentesíteniük kell a hía alól.

Elzetes észrevételek

17 Meg kell említeni, hogy a Grantonkártyákra vonatkozó héakötelezettség és a hía adott esetben történő kiszámításának kérdése az említett kártyák jogi és gazdasági jellemzőitől függ (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet, C-427/98, EU:C:2002:581, 57. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen, noha a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdések különösen az ilyen kártyák értékesítésében álló ügyletek esetleges adómentességére vonatkoznak, elzetesen pontosítani kell az ilyen kártyák értékesítésének feltételeit, mivel azok kihatással vannak az adóköteles ügylet azonosítására, valamint ezen ügylet jellegének megítélésére.

18 E tekintetben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a Grantonkártya birtokosa a megállapodást kötő vállalkozások és a Granton Advertising által a megállapodásba foglalt, többek között az árendedményeket is magukban foglaló kedvezményes feltételekkel juthat hozzá a megállapodást kötő vállalkozások által kínált termékekhez és szolgáltatásokhoz. Márpedig, jóllehet az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések szövege azt tartalmazza, hogy a Grantonkártyát a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások „(részbeni) kifizetéséhez” használták, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő egyéb elemek alapján úgy tűnik, hogy e kártyának a birtokos általi bemutatása esetén a megállapodást kötő vállalkozás éppen hogy lemond a rendes ár egy részének követeléséről, és ily módon az említett birtokos az említett kedvezmény erejéig egyáltalán nem teljesít fizetést.

19 Meg kell ugyanis állapítani, hogy az a körülmény, miszerint a megállapodást kötő vállalkozás elfogadja, hogy nem jogosult követelni az említett kedvezményes feltételek révén megszerzett árendedménynek megfelelő összeget, a Bizottság által az írásbeli észrevételeiben eladottak szerint is a hatodik irányelv 11. cikke A. része (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett árendedménynek minősül. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen árendedmény, amelyet nem kell a szóban foglalt ügylet adóalapjába foglalni, különösen a rendes kiskereskedelmi értékesítési ár és a kiskereskedő által ténylegesen kapott összeg közötti különbséget jelenti (lásd

ebben az értelemben: Boots Company ítélet, C?126/88, EU:C:1990:136, 22. pont, és Argos Distributors ítélet, C?288/94, EU:C:1996:398, 16. pont).

20 Ezenkívül a Grantonkártyák értékesítésében álló ügylet adóalapját illetően meg kell említeni, hogy a fogyasztók által a Granton Advertising részére a Grantonkártyák megszerzése érdekében fizetett összegek nem tekinthetők úgy, mint amelyek közvetetten azon szolgáltatások ellenértékét vagy részbeni ellenértékét képezik, amelyhez az említett fogyasztók a megállapodást kötő vállalkozásoknál a későbbiekben hozzájuthatnak. Nem áll fenn ugyanis kellően közvetlen kapcsolat az említett fogyasztók által a Grantonkártya megszerzése érdekében fizetett összeg és az ugyanezen fogyasztók által a megállapodást kötő vállalkozásoktól adott esetben megszerzett termékek és szolgáltatások között (lásd ebben az értelemben: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ítélet, 154/80, EU:C:1981:38, 12. pont és Hotel Scandic Gåsabäck ítélet, C?412/03, EU:C:2005:47, 22. pont).

21 Ennek kapcsán, azon túl, hogy nem áll fenn szerződéses kapcsolat a Grantonkártyák birtokosai és a megállapodást kötő vállalkozások között, továbbá hogy az utóbbi vállalkozások egyáltalán nem részesülnek a Granton Advertising által e kártyák eladása révén szerzett bevételből, nem áll fenn szükségszerű kapcsolat a fogyasztó által a Grantonkártya megszerzéséért a Granton Advertising részére teljesített fizetés és az ugyanezen fogyasztó által a megállapodást kötő vállalkozásoktól adott esetben kapott kedvezmények értéke között. Az adott esetben kapott kedvezmények összege, amely többek között az említett kártya használatától, valamint a megállapodást kötő vállalkozásoknál rendelkezésre álló ajánlatoktól függ, véletlenszerű, és azt gyakorlatilag lehetetlen előre meghatározni (lásd analógia útján: Lebara-ítélet, C?520/10, EU:C:2012:264, 38. pont).

22 E feltételek mellett először is meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által jelzettekkel szemben a Grantonkártya használata nem minősülhet „fizetésnek” a hatodik irányelv szempontjából, mivel valójában árendedményről van szó, másodszor azt, hogy a megállapodást kötő vállalkozások által adott árendedmények nem képezik részét az utóbbiak és a Grantonkártyák birtokosai között esetlegesen teljesített ügyletek adóalapjának, harmadszor pedig azt, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések célja többek között annak meghatározása, hogy a Grantonkártyák fogyasztók részére történő értékesítésében álló ügyletet – az ugyanezen fogyasztók és a megállapodást kötő vállalkozások között potenciálisan végbement egyéb ügyletektől függetlenül – mentesíteni kell-e a héa alól, vagy sem.

A Grantonkártyák értékesítésében álló ügylet adómentességéről

23 Azon kérdést illetően, hogy a Grantonkártyák értékesítésében álló ügyletet mentesíteni kell-e a héa alól, meg kell határozni, hogy e kedvezményre jogosító kártyák a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. és 3. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapír” vagy „egyéb forgatható értékpapír” fogalma alá tartoznak-e.

24 A Bíróság előtt írásbeli észrevételeket előterjesztő valamennyi fél, azaz a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Bizottság úgy véli, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártyák, mint a Grantonkártyák, nem tartoznak a fenti fogalmak körébe, és ezért értékesítésük nem minősül héamentes ügyletnek.

25 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében szereplő adómentességek leírására használt kifejezések az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (Nordea Pankki Suomi ítélet, C?350/10, EU:C:2011:532, 22. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és hogy e kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által

ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. (Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet, 348/87, EU:C:1989:246, 13. pont és Skandinaviska Enskilda Banken ítélet, C-540/09, EU:C:2011:137, 20. pont).

26 Annak meghatározása érdekében, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártyák, mint a Grantonkártyák egyrészről az „egyéb értékpapírok” vagy másrészről az „egyéb forgatható értékpapírok”, fogalma alá tartoznak-e e fogalmaknak a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja szerinti értelmében, többek között az utóbbi rendelkezés kifejezéseit, annak szövegkörnyezetét, és a benne szereplő adómentesség célját kell figyelembe venni (lásd különösen ebben az értelemben: Merck ítélet, 292/82, EU:C:1983:335, 12. pont; ebookers.com Deutschland ítélet, C-112/11, EU:C:2012:487, 12. pont, valamint RVS Levensverzekeringen ítélet, C-243/11, EU:C:2013:85, 23. pont).

Azon kérdésről, hogy a Grantonkártyák az „egyéb értékpapírok” fogalma alá tartoznak-e

27 A szóban forgó adómentességet kimondó rendelkezés szövegét illetően emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján a tagállamok mentesítik az adó alól különösen a „részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra” vonatkozó ügyleteket. Jóllehet tehát ezen adómentesség konkrétan egyrészről jogi személyekben fennálló részesedések feletti tulajdonjogot, másrészről pedig tartozásokat megtestesítő értékpapírokra vonatkozik, az e rendelkezésben említett „egyéb értékpapírokat” legalábbis szintén „értékpapíroknak” kell tekinteni. Következésképpen azokat az említett rendelkezésben konkrétan említett értékpapírokkal összehasonlítható jellegűnek kell tekinteni.

28 Az utóbbi megállapítást megerősítik az említett rendelkezésben szereplő adómentességből kifejezetten kizárt értékpapírok, azaz a termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányok, valamint az olyan részvények vagy érdekeltségek, amelyek jogilag, illetve ténylegesen tulajdon vagy birtokjogot biztosítanak az ingatlan vagy annak egy része vonatkozásában, amennyiben az utóbbiakat az érintett tagállam a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontja értelmében materiális javaknak tekinti (lásd ebben az értelemben: DTZ Zadelhoff ítélet, C-259/11, EU:C:2012:423, 42. pont). Az utóbbiak „értékpapír” jellege ugyanis annyiban, amennyiben azok többek között ingó és ingatlan javak feletti tulajdonjogot testesítenek meg, annak ellenére, hogy azokat kizárták az említett rendelkezésben szereplő adómentességből, jelzi azt, hogy mit kell a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szempontjából „értékpapír” alatt érteni.

29 E rendelkezés szövegösszefüggését illetően emlékeztetni kell a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja alapján héamentességben részesülő ügyletek jellegüknél fogva pénzügyi ügyletek. Jóllehet ezeket a szolgáltatásnyújtás jellege alapján meghatározott ügyleteket nem kell szükségszerűen bankoknak vagy pénzügyi intézményeknek teljesíteniük, azok összességükben a pénzügyi ügyletek körébe tartoznak (lásd ebben az értelemben: Velvet & Steel Immobilien ítélet, C-455/05, EU:C:2007:232, 21. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Az említett rendelkezés célkitűzéseit illetően hozzá kell tenni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában felsorolt pénzügyi ügyletek héamentességének célja többek között az adóalap, valamint a levonható háadósszeg meghatározásával kapcsolatos nehézségek enyhítése (Velvet & Steel Immobilien ítélet, EU:C:2007:232, 24. pont és Skandinaviska Enskilda Banken ítélet, EU:C:2011:137, 21. pont).

31 Azon kérdést illetően, hogy a jelen ügyben az olyan kedvezményre jogosító kártyát, mint a Grantonkártya a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett

„egyéb értékpapírnak” kell-e tekinteni, el?ször is meg kell említeni, hogy amikor valamely fogyasztó ilyen kártyát vásárol, sem a Granton Advertising társaságban fennálló részesedés felett nem szerez tulajdonjogot, sem követelése nem áll fenn e vállalkozással szemben, egyébiránt pedig semmilyen olyan joga nem keletkezik, amely e jogokhoz kapcsolódna. A Grantonkártyára ugyanis az jellemz?, hogy birtokosának csak a megállapodást köt? vállalkozások által kínált termékek és szolgáltatások árát érint? kedvezmények megszerzésére biztosít jogot.

32 Ezt követ?en a Grantonkártyának az ügy Bíróság elé terjesztett irataiból kit?n? alapvet? jellemz?i tekintetében elvégzett vizsgálatból következik, hogy az nem rendelkezik névértékkel, és nem váltható át pénzre vagy termékekre a megállapodást köt? vállalkozásoknál. E feltételek mellett az ilyen kártya fogyasztók részére történ? értékesítése jellegénél fogva nem min?sül pénzügyi ügyletnek a Bíróságnak a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontjára vonatkozó ítélkezési gyakorlata értelmében (lásd ebben az értelemben: Velvet & Steel Immobilien ítélet, EU:C:2007:232, 22. és 23. pont, valamint Nordea Pankki Suomi ítélet, EU:C:2011:532, 24–27. pont).

33 Végül, amennyiben az adóköteles ügylet adóalapja megegyezik a fogyasztók által a Grantonkártyák megszerzéséért fizetett ellenszolgáltatással, a h?a ezen adóalap alapján történ? kiszámítása nem jelenthet különösebb nehézséget.

34 Tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontjában szerepl? adómentesség leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, ahogyan az a jelen ítélet 25. pontjában is szerepel, meg kell állapítani, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártyák, mint amelyekr?l az alapügyben is szó van, nem tartoznak az említett irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírok” fogalma alá.

Azon kérdésr?l, hogy a Grantonkártyák az „egyéb forgatható értékpapírok” fogalma alá tartoznak-e

35 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a többek között a „betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoz[ó]” ügyleteket.

36 A jelen ítélet 29. pontjában a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontjában említett „egyéb értékpapírok” fogalmát illet?en már megállapítottakhoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy a fent említett rendelkezés 3. alpontja alapján adómentességben részesül? ügyletek szintén a pénzügyi ügyletek körébe tartoznak (lásd ebben az értelemben: Velvet & Steel Immobilien ítélet, EU:C:2007:232, 22. pont).

37 Pontosítani kell, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja többek között olyan fizet?eszközökre is vonatkozik, mint például a csekkek. Márpedig ahogyan a jelen ítélet 18. és 31. pontjában is szerepel, noha a Grantonkártyák árendgedményre is jogosítanak, önmagukban nem min?sülnek az említett irányelv értelmében vett fizet?eszközöknek. Különösen, ahogyan arra az Egyesült Királyság Kormánya is hivatkozik, még ha az említett kártyák forgalmképesek és bizonyos áron újraértékesíthet?k is, m?ködési módjuk – a fizetések, az átutalások és a csekkek esetével szemben – semmilyen pénzmozgást nem foglal magában.

38 E feltételek mellett, tekintettel arra, hogy ahogyan az a jelen ítélet fenti 25. pontjában is szerepel, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontjában szerepl? adómentesség leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, meg kell állapítani, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártyák, mint amelyekr?l az alapügyben is szó van, nem tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja értelmében vett „egyéb forgatható értékpapírok” fogalma

alá.

39 A fenti megállapítások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártya értékesítése, mint amelyről az alapügyben is szó van, nem minősül „egyéb értékpapírokra” vagy „egyéb forgatható értékpapírokra” vonatkozó ügyletnek a fent említett rendelkezés 5., illetve 3. pontja értelmében, amely rendelkezés egyes olyan ügyleteket érint, amelyeket a tagállamoknak mentesíteniük kell a hía alól.

A költségekről

40 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. részének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan kedvezményre jogosító kártya értékesítése, mint amelyről az alapügyben is szó van, nem minősül „egyéb értékpapírokra” vagy „egyéb forgatható értékpapírokra” vonatkozó ügyletnek a fent említett rendelkezés 5., illetve 3. pontja értelmében, amely rendelkezés egyes olyan ügyleteket érint, amelyeket a tagállamoknak mentesíteniük kell a hozzáadottértékadó alól.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.