

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 12 czerwca 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 lit. d) pkt 3 i 5 – Pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” i „innych papierów handlowych” – System promocji sprzedaży – Karta rabatowa – Podstawa opodatkowania

W sprawie C-461/12

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Niderlandy) postanowieniem z dnia 11 października 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 października 2012 r., w postępowaniu:

Granton Advertising BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, A. Rosas (sprawozdawca), D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Noort oraz C. Wissels, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działające w charakterze pełnomocnika, wspierane przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz E. Manhaeve'a, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 października 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości

dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Granton Advertising BV (zwaną dalej „Granton Advertising”) a Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor den Haag (inspektorem służby skarbowej dla okręgu Hagi/biuro w Hadze, zwanym dalej „inspektorem”) w przedmiocie objęcia podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) dokonywanych przez Granton Advertising w latach 2001–2005 transakcji sprzedaży kart rabatowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 11 cz. III A szóstej dyrektywy, zawarty w jej tytule VIII, „Podstawa opodatkowania”, i zatytułowany „Na terytorium kraju”, stanowi w ust. 3:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

[...]

b) obniżek cen i rabatów dostępnych klientowi oraz uwzględnianych w momencie dostawy;

[...]”.

4 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju” – należący do jej tytułu X, „Zwolnienia” – zawiera cz. III A („Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”), B („Pozostałe zwolnienia”) i C („Prawo wyboru”).

5 Zgodnie z art. 13 cz. III B omawianej dyrektywy:

„Nie naruszają innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają [...]:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

3. transakcje, łącznie z negocjacjami [transakcje, w tym pośrednictwo], dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów [wierzycielności], czeków i papierów wartościowych, z wyjątkiem jednak odzyskiwania długów i faktoringu [czeków i innych papierów handlowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów];

[...]

5. transakcje, łącznie z negocjacjami [transakcje, w tym pośrednictwo], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem:

– dokumentów ustanawiających własność [tytuł prawny do] towarów,

– praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3,

[...].

Prawo niderlandzkie

6 Artyku? 11 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w brzmieniu maj?cym zastosowanie w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„1. Na warunkach okre?lonych w rozporz?dzeniu wykonawczym z podatku zwolnione s?:

[...]

i. nast?puj?ce dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug:

[...]

2° transakcje – ??cznie z po?rednictwem, jednak z wyj?tkiem przechowywania i zarz?dzania – dotycz?ce papierów warto?ciowych lub innych instrumentów udzia?owych, z wyj?tkiem dokumentów ustanawiaj?cych tytu? prawny do towarów;

[...]

j. nast?puj?ce us?ugi:

[...]

2° transakcje, ??cznie z po?rednictwem, dotycz?ce wp?at pocztowych i bie??cych rachunków, depozytów, p?atno?ci, transferów, wierzytelno?ci, czeków i innych papierów handlowych, jednak z wyj?tkiem odzyskiwania d?ugów;

[...].

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

7 Okoliczno?ci faktyczne sporu w post?powaniu g?ównym przypadaj? na lata 2001–2005, w którym to okresie Granton Advertising, spółka prawa niderlandzkiego wyst?puj?ca do dnia 7 czerwca 2004 r. pod firm? Granton Marketing BV, wydawa?a i sprzedawa?a karty o nazwie „Granton” (zwane dalej „kartami Granton”). Karty te, sprzedawane konsumentom po cenie od 15 do 25 EUR, uprawnia?y tych konsumentów do nabycia okre?lonej liczby towarów i us?ug na preferencyjnych warunkach od sprzedawców i us?ugodawców, takich jak restauracje, kina, hotele lub sauny, którzy zawarli w tym wzgl?dzie umow? z Granton Advertising (zwanym dalej „uczestnicz?cymi przedsi?biorstwami”). Karty Granton by?y dost?pne w punktach sprzeda?y, które otrzymywa?y od Granton Advertising wynagrodzenie za ka?d? sprzedan? kart? Granton.

8 Z przytoczonego przez s?d odsy?aj?cy brzmienia wzorcowej umowy zawartej mi?dzy Granton Advertising i uczestnicz?cym przedsi?biorstwem wynika, ?e wspó?praca uczestnicz?cych przedsi?biorstw z Granton Advertising mia?a na celu przyci?gni?cie klienteli nabywaj?cej ich towary i us?ugi. W tym celu uczestnicz?ce przedsi?biorstwa zobowi?zywa?y si? akceptowa? przedstawiane im wa?ne karty Granton i dostarcza? towary lub us?ugi wymienione na ka?dej karcie Granton, o warto?ci nieprzekraczaj?cej maksymalnej kwoty wskazanej na karcie.

9 Z brzmienia wzorca umowy wynika równie?, ?e Granton Advertising zajmowa?a si? tak?e projektowaniem, produkcj?, dystrybucj?, promocj? i sprzeda?? kart Granton. Po podpisaniu umowy Granton Advertising nie obci??a?a uczestnicz?cych przedsi?biorstw ?adnymi kwotami z

tytu?u kart Granton ani te? nie otrzymywa?a od nich ?adnych ?wiadcze?.

10 Co si? tyczy charakterystyki omawianych kart, s?d odsy?aj?cy wyja?nia, ?e ka?da karta Granton uprawnia?a jej posiadacza do zni?ki w odniesieniu do zamówie? z?o?onych u uczestnicz?cych przedsi?biorstw, których nazwy figurowa?y na tej karcie. Zni?ka by?a przyznawana stosownie do ofert wskazanych na ka?dej karcie, przy czym oferty te by?y ró?nej natury, zgodnie z ustaleniami poczynionymi mi?dzy uczestnicz?cym przedsi?biorstwem a Granton Advertising. Posiadacze karty otrzymywali zni?ki poprzez okazanie karty, oddanie kuponu za??czonego do karty lub umieszczenie odpowiedniej wzmianki na karcie przez dane uczestnicz?ce przedsi?biorstwo. Posiadacze karty Granton mogli tak?e uzyska? w wielu przypadkach, tytu?em innych korzy?ci, dwie jednostki proponowanego towaru lub us?ugi za cen? jednej. Ponadto karty Granton zosta?y pomy?lane w ten sposób, ?e ich posiadacz korzysta? z ofert od pierwszego jej u?ycia. W okre?lonych przypadkach karta pozwala?a, przez ca?y okres jej wa?no?ci, a zatem najcz??ciej przez sze?? miesi?cy, na wielokrotne, a nawet codzienne korzystanie z oferty lub ofert, do których uprawnia?a.

11 Co wi?cej, karty Granton nie by?y imienne, lecz na okaziciela. Nie mo?na ich by?o natomiast wymieni? na pieni?dze lub towary.

12 W roku 2005 inspektor przeprowadzi? kontrol? ksi?gowo?ci Granton Advertising. Uznawszy, ?e sprzeda? kart Granton przez to przedsi?biorstwo stanowi?a transakcj? obj?t? podatkiem VAT, inspektor wyda? w stosunku do niego decyzj? w sprawie okre?lenia dodatkowego zobowi?zania z tytu?u podatków obrotowych. Wskutek sprzeciwu wniesionego przez Granton Advertising kwota okre?lona w spornej decyzji zosta?a ustalona na 643 567 EUR.

13 Granton Advertising, która utrzymywa?a, ?e sprzeda? kart Granton by?a zwolniona z podatku VAT, zaskar?y?a wspomnian? decyzj? inspektora do Rechtbank Breda (s?du pierwszej instancji w Bredzie). Rechtbank Breda oddali? jednak?e powództwo Granton Advertising, wskazuj?c, ?e karty Granton nie mie?ci?y si? w zakresie poj?? „innych rodzajów papierów warto?ciowych” lub „innych papierów handlowych” w rozumieniu szóstej dyrektywy, w szczególno?ci ze wzgl?du na kontekst, w jakim poj?cia te wyst?puj? we wspomnianej dyrektywie, i na ich znaczenie w j?zyku niderlandzkim oraz w innych wersjach j?zykowych dyrektywy. Ponadto w opinii Rechtbank Breda poj?cia te powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y.

14 Granton Advertising wnios?a odwo?anie od orzeczenia Rechtbank Breda do s?du odsy?aj?cego – Gerechtshof 's-Hertogenbosch (s?du apelacyjnego w 's-Hertogenbosch). S?d ten jest zdania, ?e nale?y rozwa?y? szersz? wyk?adni? poj?? „innych rodzajów papierów warto?ciowych” i „innych papierów handlowych” ni? ta dokonana przez Rechtbank Breda. Niemniej s?d odsy?aj?cy stwierdza, ?e ani geneza dyrektywy, ani doktryna, ani istniej?ce orzecznictwo nie pozwalaj? ustali? zakresu tych poj?? w kontek?cie takim jak kontekst sprawy w post?powaniu g?ównym.

15 W powy?szych okoliczno?ciach Gerechtshof 's-Hertogenbosch postanowi? zawiesi? post?powanie i przedo?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy termin »inne rodzaje papierów warto?ciowych« wyst?puj?cy w art. 13 cz??? B lit. d) pkt [5] szóstej dyrektywy [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obejmuje on kart? Granton, któr? mo?na przenie?? na osob? trzeci? i która jest wykorzystywana do (cz??ciowej) zap?aty za towary i us?ugi, a je?li tak, to czy wystawianie i sprzeda? takiej karty s? zwolnione z podatku obrotowego?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytanie pierwsze: czy termin »inne papiery handlowe« wyst?puj?cy w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy [...] nale?y

interpretować w ten sposób, że obejmuje on kartę Granton, którą można przenieść na osobę trzecią i która jest wykorzystywana do (człowieczej) zapłaty za towary i usługi, a jeżeli tak, to czy wystawianie i sprzedaż takiej karty są zwolnione z podatku obrotowego?

3) Jeżeli karta Granton jest »innym papierem wartościowym« lub »innym papierem handlowym« we wskazanym powyżej rozumieniu, to czy okoliczności, że w praktyce iluzoryczne jest pobieranie przy okazji korzystania z tej karty podatku obrotowego od stosunkowej części wynagrodzenia uiszczanego za kartę, ma znaczenie dla kwestii, czy jej wystawianie i sprzedaż są zwolnione z podatku obrotowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

16 Zadając powyższe pytania, które należy rozważyć przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 lit. d) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak biała przedmiotem postępowania głównego stanowi transakcję odnoszącą się do „innych rodzajów papierów wartościowych” lub „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT.

Uwagi wstępne

17 Należy zauważyć, że kwestia objęcia kart Granton podatkiem VAT i ewentualnego wymiaru tego podatku zależy od charakterystyki prawnej i ekonomicznej tych kart (zob. podobnie wyrok Komisja/Niemcy, C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo). Tym samym, skoro pytania zadane przez sąd odsyłający odnoszą się w szczególności do kwestii ewentualnego zwolnienia transakcji polegających na sprzedaży takich kart, tytułem wstępu należy ustalić zasady regulujące ich wprowadzanie do obrotu, jako że dane te mają wpływ na identyfikację transakcji podlegających opodatkowaniu oraz na ocenę ich charakteru.

18 Z postanowienia odsyłającego wynika w tym względzie, że posiadacz karty Granton może otrzymać produkty lub usługi oferowane przez uczestniczące przedsiębiorstwa na preferencyjnych warunkach, uzgodnionych między tymi przedsiębiorstwami a Granton Advertising, w tym między innymi po obniżonych cenach. Tymczasem o ile brzmienie pytań prejudycjalnych wskazuje, że karta Granton jest „wykorzystywana do (człowieczej) zapłaty” za dostawę towarów i świadczenie usług, o tyle z innych elementów postanowienia odsyłającego wynika, że uczestniczące przedsiębiorstwo – za okazaniem karty przez jej posiadacza – konkretnie rzecz ujmując, rezygnuje z wymagania części normalnej ceny, a zatem ów posiadacz nie dokonuje żadnej płatności do wysokości kwoty takiej zniżki.

19 Należy bowiem uznać, że okoliczności, iż uczestniczące przedsiębiorstwo godzi się zrezygnować z pobrania kwoty odpowiadającej zniżce uzyskanej zgodnie z tymi preferencyjnymi warunkami, stanowi – jak również podniosła Komisja Europejska w uwagach na piśmie – rabat cenowy w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału rabat taki, którego nie wyczuwa się do podstawy opodatkowania danej transakcji, oznacza w szczególności różnicę między normalną ceną sprzedaży detalicznej a kwotą rzeczywiście otrzymaną przez sprzedawcę detalicznego (zob. podobnie wyroki: Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, pkt 22; Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, pkt 16).

20 Ponadto jeżeli chodzi o podstawę opodatkowania transakcji polegających na sprzedaży kart Granton, należy zauważyć, że kwoty wpłacone przez konsumentów na rzecz Granton Advertising z tytułu nabycia karty Granton nie mogą zostać uznane za stanowiące po prostu świadczenie wzajemne, lub jego część, w stosunku do świadczeń, które owi konsumenci mają otrzymać następnie ze strony uczestniczących przedsiębiorstw. Nie istnieje bowiem wystarczająco

bezporedni zwiizek miidzy kwot uiszczon przez tych konsumentów celem nabycia karty Granton a towarami lub usługami ewentualnie uzyskanymi przez tych samych konsumentów ze strony uczestniczacych przedsiwiorstw (zob. podobnie wyroki: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, pkt 12; Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22).

21 W tym względzie – pomijając okoliczności, że nie istnieje żadna umowa między posiadaczami kart Granton a uczestniczacych przedsiwiorstwami i że przedsiwiorstwa te nie otrzymują żadnej części dochodów uzyskiwanych przez Granton Advertising ze sprzedaży tych kart – nie istnieje, co więcej, żaden konieczny zwiizek między dokonaniem przez konsumenta celem otrzymania karty Granton zapłaty a wartościami ewentualnie uzyskanymi przez tego samego konsumenta zniżek u uczestniczacych przedsiwiorstw. Wysokość ewentualnych zniżek, uzależniona między innymi od używania tej karty i dostępnoci ofert po stronie uczestniczacych przedsiwiorstw, jest przypadkowa i praktycznie niemożliwa do ustalenia z wyprzedzeniem (zob. analogicznie wyrok Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 38).

22 Wobec powyższego należy uznać, po pierwsze, że – odmiennie niż wskazuje się odsyłający – używanie karty Granton nie może stanowić „zapłaty” w rozumieniu szóstej dyrektywy, jako że chodzi tu w istocie o obniżkę ceny, po drugie, że rabatów cenowych przyznanych przez uczestniczące przedsiwiorstwa nie wchodzi się do podstawy opodatkowania ewentualnych transakcji przeprowadzanych między tymi przedsiwiorstwami a posiadaczami karty Granton, i po trzecie, że pytania zadane przez ten sąd mają na celu w szczególności ustalenie, czy transakcja sprzedaży kart Granton konsumentom, niezależnie od innych transakcji potencjalnie przeprowadzanych między tymi samymi konsumentami a uczestniczacych przedsiwiorstwami, powinna być zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT.

W przedmiocie zwolnienia transakcji sprzedaży kart Granton

23 Co się tyczy kwestii tego, czy transakcje polegające na sprzedaży kart Granton podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem VAT, należy ustalić, czy takie karty rabatowe mieszczą się w zakresie pojęć „innych rodzajów papierów wartościowych” lub „innych papierów handlowych” występujących, odpowiednio, w pkt 5 i 3 art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy.

24 Wszystkie strony, które przedstawiły Trybunałowi uwagi na piśmie, a mianowicie rząd niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska, twierdzą, że karty rabatowe takie jak karta Granton nie są objęte zakresem wspomnianych pojęć, a co za tym idzie, ich sprzedaż nie stanowi transakcji zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT.

25 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału wyrażenia użyte celem oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które są ujęte unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyrok Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo), i że wyrażenia te powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ wspomniane zwolnienia stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (wyroki: Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 13; Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, pkt 20).

26 Aby ustalić, czy karty rabatowe takie jak karty Granton objęte są zakresem pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” albo pojęcia „innych papierów handlowych” występujących w art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy, należy dokonać analizy w szczególności brzmienia tego przepisu, kontekstu, w jaki wpisują się te pojęcia, oraz celów zwolnienia, które przepis ten ustanawia (zob. w szczególności podobnie wyroki: Merck, 292/82, EU:C:1983:335, pkt 12;

Czy karty Granton mieszcz? si? w zakresie poj?cia „innych rodzajów papierów warto?ciowych”?

27 Je?li chodzi o brzmienie przepisu przewiduj?cego sporne zwolnienie, nale?y przypomnie?, ?e na mocy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? mi?dzy innymi transakcje dotycz?ce „akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów warto?ciowych”. Chocia? zwolnienie to obejmuje wi?c konkretnie, po pierwsze, tytu?y przyznaj?ce prawo w?asno?ci w odniesieniu do osób prawnych, a po drugie, tytu?y ustanawiaj?ce d?ug, to jednak „inne rodzaje papierów warto?ciowych”, o których mowa w tym przepisie, nale?y co najmniej zaliczy? tak?e do „tytu?ów”. W konsekwencji nale?y je uzna? za maj?ce charakter porównywalny z innymi wyra?nie wymienionymi w tym przepisie tytu?ami.

28 Powy?sze stwierdzenie znajduje potwierdzenie w tytu?ach wyra?nie wy?zczonych ze zwolnienia przewidzianego w omawianym przepisie, a mianowicie ustanawiaj?cych tytu? prawny do towarów, oraz w akcjach lub udziałach odpowiadaj?cych akcjom, których posiadanie zapewnia prawne lub faktyczne przyznanie w?asno?ci lub korzystania z nieruchomości lub jej cz??ci, o ile pa?stwo cz?onkowskie uznaje akcje i prawa udziałowe za dobra materialne zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok DTZ Zadelhoff, C?259/11, EU:C:2012:423, pkt 42). Charakter tych ostatnich praw jako „tytu?ów”, w zakresie, w jakim ustanawiaj? one mi?dzy innymi prawo w?asno?ci rzeczy ruchomych lub nieruchomych, stanowi bowiem – pomimo ich wykluczenia z zakresu zwolnienia przewidzianego przez ten przepis – wskazówk? co do tego, co nale?y rozumie? przez „tytu?” do celów art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

29 W odniesieniu do kontekstu tego przepisu nale?y przypomnie? orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym transakcje zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? B lit. d) szóstej dyrektywy nale??, ze wzgl?du na ich charakter, do transakcji finansowych. Pomimo ?e transakcje te, które zdefiniowane zosta?y ze wzgl?du na charakter ?wiadczonych us?ug, niekoniecznie musz? by? dokonywane przez banki lub instytucje finansowe, to jednak nale?? one, jako ca?o??, do dziedziny transakcji finansowych (zob. podobnie wyrok Velvet & Steel Immobilien, C?455/05, EU:C:2007:232, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W odniesieniu do celów omawianego przepisu trzeba doda?, ?e z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? zwolnienie z podatku VAT transakcji finansowych wymienionych w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy s?u?y w szczególno?ci zaradzeniu trudno?ciom zwi?zanym z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegaj?cego odliczeniu podatku VAT (wyroki: Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 24; Skandinaviska Enskilda Banken, EU:C:2011:137, pkt 21).

31 Co si? tyczy kwestii tego, czy w niniejszej sprawie kart? rabatow? tak? jak kart? Granton nale?y uzna? za „inne rodzaje papierów warto?ciowych” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, trzeba przede wszystkim zauwa?y?, ?e kiedy konsument kupuje tak? kart?, nie nabywa on ani prawa w?asno?ci spółki Granton Advertising, ani wiarytelno?ci zwi?zanej z tym przedsi?biorstwem, ani te? jakiegokolwiek prawa maj?cego zwi?zek z tymi prawami. Karta Granton charakteryzuje si? bowiem tym, ?e przyznaje jej posiadaczowi jedynie prawo do uzyskania zni?ek w odniesieniu do cen produktów i us?ug oferowanych przez uczestnicz?ce przedsi?biorstwa.

32 Nast?pnie z analizy zasadniczych cech karty Granton wynika, w oparciu o dane zawarte w przekazanych Trybuna?owi aktach, ?e karta ta nie ma ?adnej nominalnej warto?ci i nie mo?e zosta? wymieniona z uczestnicz?cymi przedsi?biorstwami na pieni?dze lub towary. Wobec powy?szego sprzeda? takiej karty konsumentom nie stanowi ze swej natury transakcji finansowej w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u dotycz?cego art. 13 cz??? B lit. d) szóstej dyrektywy (zob.

podobnie wyroki: Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 22, 23; a także Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, pkt 24–27).

33 Wreszcie, zważywszy, że podstawa opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu odpowiada cenie płaconej przez konsumentów za nabycie kart Granton, obliczenie podatku VAT na tej podstawie nie powinno przedstawiać szczególnych trudności.

34 Biorąc pod uwagę okoliczności, że sformułowanie użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy wymaga ścisłej wykładni, co zostało przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że karty rabatowe takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego nie są objęte zakresem pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 tej dyrektywy.

Czy karty Granton mieszczą się w zakresie pojęcia „innych papierów handlowych”?

35 Należy przypomnieć, że zgodnie z brzmieniem art. 13 cz. III B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają transakcje dotyczące między innymi „depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów [wierzytelności], czeków i papierów wartościowych [...] [czeków i innych papierów handlowych]”.

36 Na wzór ustaleń poczynionych w pkt 29 niniejszego wyroku w odniesieniu do pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych”, o którym mowa w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, należy przyjąć, że transakcje zwolnione na mocy pkt 3 tego przepisu również należą do dziedziny transakcji finansowych (zob. podobnie wyrok Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 22).

37 Należy uściślić, że art. 13 cz. III B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy dotyczy między innymi instrumentów płatniczych takich jak чеки. Tymczasem, jak zostało przypomniane w pkt 18 i 31 niniejszego wyroku, mimo że karty Granton dają prawo do rabatów cenowych, nie stanowią one jako takie instrumentu płatniczego do celów tej dyrektywy. W szczególności, jak również podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, nawet jeśli karty takie są zbywalne i mogą zostać odsprzedane po określonej cenie, zasada ich funkcjonowania nie wiąże się z jakimkolwiek transferem pieniędzy, w przeciwieństwie do płatności, transferów i czeków.

38 Biorąc pod uwagę okoliczności, że sformułowanie użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy wymaga ścisłej wykładni, co zostało przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że karty rabatowe takie jak bądące przedmiotem postępowania głównego nie są objęte zakresem pojęcia „innych papierów handlowych” w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) pkt 3 tej dyrektywy.

39 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak bądąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi transakcji odnoszącej się do „innych rodzajów papierów wartościowych” ani do „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak bilet przedmiotem postępowania głównego nie stanowi transakcji odnoszącej się do „innych rodzajów papierów wartościowych” ani do „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.