

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

z dnia 24 października 2013 r.(1)

Sprawa C-461/12

Granton Advertising BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Niderlandy)]

Przepisy podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 13 cz. 1 lit. d) pkt 3 i 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG – Zwolnienie z podatku transakcji dotyczących obrotu papierami handlowymi i wartościami – Wydawanie kart rabatowych

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy po raz kolejny trudności powodowanych przez złożone systemy dystrybucji w prawie dotyczącym podatku VAT(2). Traktowanie pod względem podatkowym specjalnych kart rabatowych, które jest przedmiotem postępowania głównego, dotyka w równym stopniu dwóch problematycznych obszarów prawa Unii dotyczącego podatku VAT.
2. Z jednej strony chodzi o cel zwolnienia z podatku transakcji finansowych, który nadal należy do wielkich zagadek z zakresu prawa dotyczącego podatku VAT. Jak bowiem ostatnio zauważyła Komisja Gospodarcza i Monetarna Parlamentu Europejskiego, dodatkowe powody dla tych zwolnień nigdy nie zostały jednoznacznie wyjaśnione(3).
3. Z drugiej strony niniejsze postępowanie dotyczy przy okazji również kwestii traktowania kuponów z punktu widzenia podatku VAT. W tym względzie Komisja dopiero niedawno stosownie zauważyła, że świat gospodarczy się rozwinął i przepisy dotyczące podatku VAT nie dotrzymują temu kroku(4).
4. W niniejszym postępowaniu Trybunał ma więc możliwość rozwinięcia i sprecyzowania swojego dotychczasowego orzecznictwa w tych problematycznych obszarach prawa dotyczącego podatku VAT, aby przeciwdziałać bezradności instytucji Unii i rzekomej słałości przepisów Unii.

II – Ramy prawne

5. W odniesieniu do istotnego dla postępowania głównego okresu 2001–2005 prawo Unii

dotyczące podatków obrotowych reguluje szósta dyrektywa 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(5) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

6. Zgodnie z art. 13 cz. II B lit. d) szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku w szczególności następujące czynności:

„[...]

3. transakcje, włącznie z negocjacjami [pośrednictwem], dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów [wierzytelności], czeków i papierów wartościowych [innych papierów handlowych], z wyjątkiem jednakże odzyskiwania [sic!] długów i faktoringu [zaciągania wierzytelności];

[...]

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

- dokumentów ustanawiających własność towarów [towarowych papierów wartościowych],
- praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3,

[...]”.

7. Niderlandzka ustawa o podatku obrotowym (Wet op de omzetbelasting) wzoruje się na tych przepisach szóstej dyrektywy.

III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

8. Postępowanie główne dotyczy zasadniczo decyzji w sprawie określenia dodatkowego zobowiązania z tytułu podatków obrotowych w odniesieniu do okresu 2001–2005 w wysokości 643 567 EUR. Decyzja ta skierowana jest przeciwko niderlandzkiej spółce Granton Advertising BV (zwanej dalej „Granton Advertising”), która w wymienionym okresie sprzedawała tzw. karty Granton po cenie od 15 do 25 EUR i z punktu widzenia administracji podatkowej transakcje te potraktowała niezgodnie z prawem jako zwolnione z podatku.

9. Posiadacz karty Granton przez dany czas miał prawo do zniżki przy korzystaniu z określonych usług określonych przedsięwzięciach, które były konkretnie wymienione na tej karcie. Obejmowały one określone oferty przykładowo restauracji, kin lub hoteli. Typowa zniżka polegała na tym, że przy zakupie dwóch jednostek należało uiścić cenę tylko jednej jednostki. Karta Granton nie przyznawała natomiast prawa do kwoty pieniędzy lub skorzystania z usługi bez konieczności zapłaty za nią ceny.

10. Przedsięwzięcia wymienione na karcie zobowiązały się umownie wobec Granton Advertising do przyznawania zniżek. Z tego tytułu Granton Advertising nie musiała uiszczać tym przedsięwzięciom żadnej zapłaty.

11. Granton Advertising powołauje się przed krajowymi władzami i sądami na zwolnienie sprzedaży kart Granton od podatku. Rozpatrujący obecnie spór *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* uważa w tym względzie za rozstrzygający wyrok szóstej dyrektywy. W związku z tym przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania:

„1) Czy termin »inne rodzaje papierów wartościowych« występujący w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on karty Granton, które mogą przenosić na osobę trzecią i która jest wykorzystywana do (cyfrowej) zapłaty za towary i usługi, a jeżeli tak, to czy wystawianie i sprzedaż takiej karty są zwolnione z podatku obrotowego?

2) Jeżeli tak nie jest, czy termin »inne papiery handlowe« występujący w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy wówczas interpretować w ten sposób, że obejmuje on takie karty Granton, 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?».

12. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi pisemne przedstawili Królestwo Niderlandów, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja.

IV – Ocena prawna

13. Tak jak wszyscy uczestnicy, którzy przedstawili swoje uwagi przed Trybunałem, jestem zdania, że karta Granton nie stanowi ani »innego papieru wartościowego« w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy (w tym względzie pkt A), ani »innego papieru handlowego« w rozumieniu pkt 3 tego przepisu (w tym względzie pkt B). Mimo że z uwagi na ten wniosek pytanie trzecie nie wymaga odpowiedzi, zajmę się nim również poskoczowo w pkt C.

A – Zwolnienie z podatku dla transakcji dotyczących papierów wartościowych zgodnie z art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy

14. W pytaniu pierwszym sędzi odsyła do ustalenia, czy karta Granton stanowi »inny papier wartościowy« w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy i czy sprzedaż takiej karty jest w związku z tym zwolniona z podatku VAT.

15. Z orzecznictwa wynika, że muszą być spełnione dwie ogólne przesłanki, aby dana transakcja była zwolniona z podatku VAT zgodnie z art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy. Po pierwsze, transakcja taka musi być dokonywana »na rynku papierów wartościowych«, po drugie, musi ona zmieniać sytuację prawną i finansową pomiędzy stronami⁽⁶⁾. Wystarczy przy tym, że transakcja może jedynie stworzyć, zmienić lub spowodować wygaśnięcie praw i obowiązków stron dotyczących papierów wartościowych⁽⁷⁾.

16. Zjednoczone Królestwo wydaje się zamierzać wywodzić z tego orzecznictwa, że w niniejszym przypadku zwolnienie z podatku przewidziane w art. 13 cz. III B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania z samego tego względu, że wydanie karty Granton jeszcze nie zmienia sytuacji prawnej i finansowej stron.

17. Należy jednak podkreślić, że to nie sam papier wartościowy musi zmieniać sytuację

prawn? i finansow? stron, lecz transakcja, która zgodnie z art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy musi „dotyczyć” papieru warto?ciowego. Dzieje si? to zwykle w przypadku zbycia papieru warto?ciowego, które w oczywisty sposób zmienia sytuacj? prawn? i finansow? stron w odniesieniu do tego papieru warto?ciowego, niemniej jednak mo?e tak by? równie? w przypadku gwarancji emisji akcji(8). Z uwagi na to, ?e w niniejszym przypadku zbywane by?y karty Granton, w ka?dym razie mia?a miejsce zmiana sytuacji prawnej i finansowej w odniesieniu do kart Granton.

18. W zwi?zku z powy?szym pojawia si? w niniejszym przypadku jedynie pytanie, czy chodzi o transakcj? „na rynku papierów warto?ciowych”. Wymaga to, aby karta Granton by?a papierem warto?ciowym.

19. Trybuna? dotychczas jeszcze nie zdefiniowa?, co stanowi papier warto?ciowy w rozumieniu zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy. W zwi?zku z tym pojawiaj? si? zasadniczo dwie kwestie: jakie rodzaje praw s? obj?te poj?ciem papieru warto?ciowego i czy takie prawo musi by? gwarantowane, to znaczy zwi?zane z okre?lonym dokumentem lub innym przedmiotem?

20. Druga z tych kwestii jest bez znaczenia dla post?powania g?ównego, gdy? karta Granton w ka?dym razie gwarantuje prawo, poniewa? w celu skorzystania ze zwi?zanych z ni? praw musi zosta? przed?o?ona danemu przedsi?biorcy. Zbada? jednak?e nale?y, czy prawo, które przyznaje karta Granton, a mianowicie prawo do zni?ki w odniesieniu do okre?lonych us?ug okre?lonych przedsi?biorców, jest prawem obj?tym poj?ciem papieru warto?ciowego w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.

21. Z uwagi na to, ?e brzmienie tego przepisu jest dosy? niejednoznaczne, kwestia ta musi zosta? wyja?niona za pomoc? systematyki oraz ratio legis i celu tego przepisu.

1. Systematyka

22. Królestwo Niderlandów s?uszenie wskaza?o na okoliczno??, ?e w celu dokonania wyk?adni poj?cia papieru warto?ciowego nale?y powo?a? si? na wyra?nie wymienione w przepisie „akcj[e], udzia[y] w spółkach lub stowarzyszeniach” oraz „obligacje”. Poprzez sformu?owanie „i innych rodzajów papierów warto?ciowych” staje si? jasne, ?e w przypadku wymienionych praw równie? chodzi o papiery warto?ciowe. W tym kontek?cie mo?na obj?? poj?ciem papieru warto?ciowego przede wszystkim dwa rodzaje praw: prawa udzia?owe w spółkach oraz prawa do kwoty pieni??nej wobec danego d?u?nika.

23. Ponadto nale?y zgodzi? si? ze Zjednoczonym Królestwem, ?e do papierów warto?ciowych w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy zaliczaj? si? równie? pochodne tych praw, jak na przykad opcje i transakcje terminowe. Poj?ciem zwolnionych z podatku pochodnych s? obj?te prawa, które na okre?lonych warunkach przyznaj? roszczenie o prawo udzia?owe w spółce lub o kwot? pieni??n? wobec danego d?u?nika. To, ?e tego rodzaju prawa s? obj?te poj?ciem papieru warto?ciowego, potwierdza art. 3 ust. 1 rozporz?dzenia (WE) nr 1777/2005(9), który wymaga, by istnia?y opcje, których sprzeda? jest obj?ta zwolnieniem z podatku przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy. Rozporz?dzenie to zgodnie z jego art. 23 nie ma jednak?e jeszcze zastosowania do okresu obj?tego post?powaniem g?ównym. Niemniej jednak ju? w 2001 r. komitet ds. VAT stwierdzi? przewa?aj?c? wi?kszo?ci?, ?e transakcje dotycz?ce opcji, które s? przedmiotem handlu na regulowanych rynkach kapita?owych, s? zwolnione z podatku na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) szóstej dyrektywy(10).

24. Z odst?pstwa w zakresie papierów warto?ciowych przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 tiret pierwsze szóstej dyrektywy wynika jednak ponadto, ?e zasadniczo równie? prawa do

dostawy towaru mog? by? obj?te poj?ciem papieru warto?ciowego. Niemniej jednak w?a?nie transakcje dotycz?ce papierów towarowych nie powinny by? zwolnione z podatku.

25. Kolejne odst?pstwo zawarte w tiret drugim wy?acza ze zwolnienia z podatku prawa lub papiery warto?ciowe okre?lone w art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy. Zgodnie z lit. c) tego przepisu pa?stwa cz?onkowskie mog? przyk?adowo uzna? za dobra materialne akcje lub udzia?y odpowiadaj?ce akcjom, daj?ce ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo w?asno?ci lub posiadanie nieruchomości lub jej cz??ci. Chodzi wi?c o to, aby w okre?lonych przypadkach traktowa? przeniesienie praw w spółce, które stanowi zasadniczo us?ug? w rozumieniu art. 6 szóstej dyrektywy(11), tak jak przekazanie samej nieruchomości i tym samym jako dostaw? towaru w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

26. Trybuna? stwierdzi? w tym wzgl?dzie, ?e to odst?pstwo od zwolnienia od podatku nie ma zastosowania wówczas, gdy dane pa?stwo cz?onkowskie nie skorzysta?o z mo?liwo?ci przewidzianej w art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy(12). Z tego wynika, ?e prawa wymienione w odst?pstwie przewidzianym w tiret drugim mog? by? zasadniczo równie? przedmiotem papieru warto?ciowego obj?tego zwolnieniem okre?lonym w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 tej dyrektywy. Z uwagi na to, ?e odst?pstwo przewidziane w tiret drugim odsy?a jednak nie tylko do lit. c), ale do ca?ego ust?pu trzeciego art. 5, wszystkie wymienione tam prawa musia?yby wi?c by? obj?te poj?ciem papieru warto?ciowego. Artyku? 5 ust. 3 nie okre?la jednak?e tylko w swojej lit. c) opisanych przypadków praw w spółce daj?cych prawo w?asno?ci nieruchomości. Litera a) i b) opisuj? ponadto prawa do nieruchomości oraz prawa rzeczowe daj?ce posiadaczowi prawo do korzystania z nieruchomości, przy czym prawa te nie s? przyznawane tylko poprzez udzia? w spółce.

27. Z drugiej strony nie jest obligatoryjna wyk?adnia, ?e w zwi?zku z tym szerokim odes?aniem przewidzianym w tiret drugim w zakresie zwolnienia z podatku do ca?ego art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy do praw, które mog? by? przedmiotem papieru warto?ciowego, nale?? nie tylko prawa udzia?owe w spółce, prawa do kwoty pieni??nej wobec danego d?u?nika i ich pochodne, ale zasadniczo równie? wszelkie prawa do nieruchomości. Przeciwnie, odes?anie to mo?na interpretowa? równie? w ten sposób, ?e powinno ono obejmowa? tylko przypadki okre?lone w art. 5 ust. 3, które wed?ug ogólnej definicji w ogóle wchodz? w zakres poj?cia papieru warto?ciowego.

28. Zatem nale?y stwierdzi?, ?e w ?wietle analizy systemowej poj?cie papieru warto?ciowego w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy obejmuje w ka?dym razie nast?puj?ce prawa: prawa udzia?owe w spółce, prawa do kwoty pieni??nej wobec danego d?u?nika oraz pochodne tych praw. Z uwagi na to, ?e oba pierwsze rodzaje praw s? wyra?nie wymienione w tym przepisie, „inne rodzaje papierów warto?ciowych” oznaczaj? w konsekwencji pochodne tych praw.

2. Ratio legis i cel

29. Jak b?d? dowodzi? poni?ej, równie? ratio legis i cel zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy nie podwa?aj? tego wyniku wyk?adni.

30. Jak ju? stwierdzi? rzecznik generalny N. Jääskinen, nie jest jasny cel obj?cia zwolnieniem transakcji finansowych, poniewa? w szczególno?ci dokumenty z post?powania legislacyjnego nie obejmuj? tego zagadnienia(13).

31. Równie? Trybuna? zbli?y? si? dotychczas jedynie w niewielkim stopniu do okre?lenia celu tego zwolnienia. Wprawdzie orzecznictwo zawiera wielokrotnie stwierdzenie, ?e celem uregulowanych w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy ró?nych zwolnie? transakcji finansowych by?o unikni?cie zwi?kszenia kosztów kredytu konsumenckiego oraz trudno?ci zwi?zanych z ustaleniem podstawy opodatkowania(14). To wyja?nienie nie mo?e jednak?e

zadowala? w przypadku tych zwolnie?, które nie dotycz? udzielania kredytów ani nie wykazuj? widocznych trudno?ci zwi?zanych z ustalaniem podstawy opodatkowania.

32. Tak jest w przypadku zwolnienia dla transakcji dotycz?cych papierów warto?ciowych na podstawie art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, które ma by? badane w niniejszej sprawie. Zwolnienie to ani nie ma wp?ywu na koszty kredytu konsumenckiego, ani te? przyk?adowo przy sprzeda?y papieru warto?ciowego ustalenie podstawy opodatkowania nie jest trudne, gdy? zgodnie z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy mo?e j? stanowi? po prostu cena sprzeda?y.

33. Rzecznik generalna E. Sharpston dopiero niedawno nie mog?a ostatecznie ustali? celu zwolnienia dla transakcji dotycz?cych papierów warto?ciowych(15), i równie? ja nie znajduj? w tym wzgl?dzie ?adnego zadowalaj?cego wyja?nienia. Z orzecznictwa Trybuna?u dotycz?cego celu zwolnienia z podatku czynno?ci zwi?zanych z zarz?dzaniem funduszami inwestycyjnymi zgodnie z art. 13 cz??? B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy mo?na wywie??, ?e zwolnienie transakcji dotycz?cych papierów warto?ciowych powinno zwolni? inwestycje pieni??ne z podatku VAT(16). Niemniej jednak traktowanie tego jako jedynego celu by?oby sprzeczne z orzecznictwem Trybuna?u, zgodnie z którym równie? strategiczna z punktu widzenia koncernu sprzeda? udziałów jest obj?ta zwolnieniem podatkowym(17).

34. W tak niejasnej sytuacji wskazane jest przypomnienie sobie zasady, któr? Trybuna? powtarza? niezliczon? ilo?? razy w utrwalonym orzecznictwie: przepisy szóstej dyrektywy dotycz?ce zwolnie? powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da us?uga i ka?da dostawa towarów wykonywana odp?atnie przez podatnika(18).

35. Trybuna? uzupe?ni? pó?niej t? zasad? w swoim orzecznictwie poprzez ograniczenie, zgodnie z którym interpretacja zwolnie? z podatku nie mo?e by? jednak dokonywana w tak ?cis?y sposób, który pozbawi?by je skuteczno?ci, dlatego te? powinna by? ona zgodna z celami, jakim s?u?? owe zwolnienia(19). Je?eli jednak – tak jak w niniejszym przypadku zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy – taki cel nie mo?e zosta? okre?lony, to zasad? ?cis?ej interpretacji zwolnie? podatkowych nale?y stosowa? w nieograniczony sposób.

36. W tych okoliczno?ciach brak jest powodu, by uznawa? za papiery warto?ciowe w rozumieniu tego zwolnienia przyznanie innych praw ni? prawa udziałowe w spółce, praw do kwoty pieni??nej wobec danego d?u?nika i ich pochodnych. Wymagana ?cis?a interpretacja nie wyklucza równie? w zwi?zku z odes?aniem w art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 tiret drugie szóstej dyrektywy obj?cia poj?ciem papieru warto?ciowego wszelkich praw do nieruchomo?ci(20).

3. Wniosek cz???ciowy

37. Karta Granton nie daje ani prawa udziałowego w spółce, ani prawa do ?wiadczenia pieni??nego. Nie przyznaje ona równie? takich praw w formie pochodnych, poniewa? jej przedmiotem nie jest warunkowe prawo do prawa udziałowego w spółce lub do ?wiadczenia pieni??nego, lecz jedynie umo?liwia ona nabycie us?ugi po obni?onej cenie zakupu. Karta rabatowa, taka jak karta Granton, nie stanowi wi?c „innego papieru warto?ciowego” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, w zwi?zku z czym jej sprzeda? nie jest zwolniona z podatku na mocy tego przepisu.

B – *Zwolnienie dla transakcji zwi?zanych z papierami handlowymi zgodnie z art. 13 cz??? B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy*

38. Drugie pytanie prejudycjalne zmierza do ustalenia, czy karta Granton jest „innym papierem handlowym” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy i czy w związku z tym sprzedaż takiej karty jest zwolniona z podatku VAT.
39. Oprócz transakcji związanych z prowadzeniem rachunków bankowych art. 13 cz??? B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy zwalnia transakcje dotyczące „[wierzytelności], czeków i [innych papierów handlowych]”.
40. Jak trafnie podkreśliły zarówno Królestwo Niderlandów, jak też Zjednoczone Królestwo, przykłady wymienione w tym przepisie przyznają każdorazowo prawo do określonej sumy pieniędzy. Można więc uznać, że pod pojęciem innych papierów handlowych należy rozumieć tylko takie prawa, które – nie będąc wierzytelnościami lub czekami – dają prawo do określonej kwoty pieniędzy.
41. Taki punkt widzenia jest również zgodny z ratio legis i celem, który przypisuje zwolnieniu transakcji dotyczących papierów handlowych. Moim zdaniem chodzi tutaj o to, aby prawa, które są traktowane w obrocie podobnie jak pieniądze, traktować pod względem podatku VAT tak jak wrzucenie samych pieniędzy. Niewątpliwie wrzucenie pieniędzy jako takie nie jest opodatkowane, lecz stanowi tylko świadczenie wzajemne za świadczenie opodatkowane, czy to z tego względu, że nie chodzi przy tym ani o dostawę towarów, ani o usługę w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy(21), czy to z tego względu, że jest ono wyłączone z opodatkowania na mocy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 4 tej dyrektywy.
42. Przedmiotem karty, takiej jak Granton, która przyznaje tylko prawo do zniżki ceny przy nabywaniu określonych usług, nie jest jednak ani prawo do określonej sumy pieniędzy, ani też nie mogłaby ona być traktowana przez uczestników obrotu podobnie jak pieniądze.
43. Zatem na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że karta rabatowa, taka jak karta Granton, nie stanowi „innego papieru handlowego” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy. To zwolnienie podatkowe nie ma więc również zastosowania do sprzedaży kart Granton.

C – Opodatkowanie korzystania z karty Granton

44. W pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży wreszcie do ustalenia, jaki wpływ na zwolnienie z podatku karty Granton ma okoliczność, że w praktyce iluzoryczne jest pobieranie przy okazji korzystania z tej karty podatku od proporcjonalnej części uiszczanego za nią wynagrodzenia.
45. Sąd odsyłający stawia to pytanie tylko w przypadku, gdy karta Granton jest „innym papierem wartościowym” lub „innym papierem handlowym” w rozumieniu art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 lub pkt 3 szóstej dyrektywy. Ponieważ, jak wyżej wyjaśniono, tak nie jest, Trybunał nie musi więc udzielić odpowiedzi na to pytanie.
46. Niemniej jednak uważam za pomocne wyjaśnienie w odniesieniu do tego pytania, ponieważ u podstaw pytania są dwa odsyłające, mogłyby być one niesłuszne założeń dotyczących traktowania pod względem podatku VAT kart lub kuponów rabatowych. Komisja słusznie wskazała, że w tym zakresie należy mieć na względzie orzecznictwo Trybunału dotyczące korzystania z kuponów, które przy korzystaniu z nich dają prawo do zniżki ceny, i które są w tym aspekcie porównywalne z omawianymi kartami Granton.
47. Jeżeli karta Granton jest wykorzystywana w celu skorzystania z oznaczonych w niej świadczeń, to nie powoduje to pobrania podatku VAT w momencie skorzystania z niej. Podstawą

opodatkowania usług otrzymywanych przy skorzystaniu z karty jest zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy tylko cena, którą korzystający z karty Granton ma rzeczywiście zapłacić, sama stanowiła wartość otrzymanego świadczenia wzajemnego.

48. Trybunał przyjmuje bowiem w swoim orzecznictwie tylko w dwóch przypadkach, że przy korzystaniu z kuponu w celu obniżenia normalnej ceny świadczenia wartość ma sam kupon i tym samym skutkuje zwiększeniem podstawy opodatkowania w stosunku do zapłaconej ceny.

49. Z jednej strony jest tak, jeżeli podatnik, który odbiera kupon rabatowy, może ten kupon wymienić na gotówkę u osoby trzeciej(22). Wówczas uzyskany przez podatnika kupon ma bowiem dla niego wartość pieniężną, która musi zostać uwzględniona przy ustalaniu podstawy opodatkowania tak jak środek płatniczy(23).

50. Z drugiej strony kupon rabatowy ma znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania przy okazji korzystania z niego wówczas, gdy podatnik, który go odbiera, wcześniej sam ten kupon sprzedał. W takim wypadku kupon również należy traktować tak jak środek płatniczy i w przypadku skorzystania z niego określić wartość, która została uzyskana przy jego uprzedniej sprzedaży(24).

51. W niniejszym przypadku nie mamy jednak do czynienia z żadną z obu tych sytuacji. Przedsiębiorstwa, które zobowiązały się wobec Granton Advertising do przyznania rabatu w przypadku skorzystania z karty Granton, ani same nie sprzedały tych kart, ani z racji przedłożenia karty Granton nie przysługują im żadne roszczenia pieniężne wobec osoby trzeciej.

52. Cena zapłacona przy nabyciu karty Granton nie ma więc żadnego wpływu na podstawę opodatkowania usług otrzymywanych przy korzystaniu z karty Granton. W związku z tym przy okazji korzystania z tej karty nie musi być również pobierany podatek od proporcjonalnej części uiszczonego za nią wynagrodzenia.

53. Należy jednak zgodzić się z sądem odsyłającym, że w razie zwolnienia z podatku sprzedaży karty Granton musiałby zostać pobrany podatek VAT od korzystania z niej, aby zagwarantować, że podatek VAT zostanie pobrany również od pełnej kwoty, którą konsument końcowy zapłaci za otrzymanie usługi określonej na karcie Granton. Z uwagi na to, że – jak stwierdzono – zwolnienia z podatku przewidziane w art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 lub 3 szóstej dyrektywy nie mają jednak zastosowania do sprzedaży karty Granton, w dwóch etapach – a mianowicie przy sprzedaży karty Granton oraz przy korzystaniu z niej – podatek VAT obejmuje wszystko, co posiadacz karty Granton wyda ostatecznie na nabycie usług wymienionych na tej karcie.

54. W razie gdyby Trybunał miał uznać za konieczne udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie, należałoby na nie w związku z powyższym odpowiedzieć w ten sposób, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przy okazji korzystania z karty Granton nie podlega pobraniu podatek od proporcjonalnej części uiszczonego za nią wynagrodzenia.

V – Wnioski

55. W rezultacie proponuję jednak odpowiedzieć na oba pierwsze pytania prejudycjalne *Gerechthof 's-Hertogenbosch* w następujący sposób:

Karta rabatowa, taka jak karta Granton, nie stanowi ani „innego papieru wartościowego” w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, ani „innego papieru handlowego” w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 3 tej dyrektywy.

- 1 – Język oryginału: niemiecki.
- 2 – Zobacz w tym względzie moja opinia z dnia 13 września 2012 r. w sprawie C-310/11 Grattan.
- 3 – Sprawozdanie Komisji Gospodarczej i Monetarnej z dnia 15 września 2008 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych, A6-0344/2008, s. 22.
- 4 – Zobacz wniosek Komisji dotyczący dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do traktowania kuponów, bez daty i numeru dokumentu opublikowany na stronie http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (konsultowany w dniu 5 października 2013 r.), s. 2.
- 5 – Dz.U. L 145, s. 1.
- 6 – Wyroki: z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 48; z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 30; z dnia 5 lipca 2012 r. w sprawie C-259/11 DTZ Zadelhoff, pkt 22; z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 36. Zobacz także wyrok z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-350/10 Nordea Pankki Suomi, Zb.Orz. s. I-7359, pkt 26.
- 7 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyroki: w sprawie Skandinaviska Enskilda Banken, pkt 31 i nast.; w sprawie DTZ Zadelhoff, pkt 23; w sprawie Deutsche Bank, pkt 37. Zobacz także wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services, Rec. s. I-10237, pkt 33.
- 8 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Skandinaviska Enskilda Banken, pkt 33.
- 9 – Rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 288, s. 1).
- 10 – Wytyczne z 63. posiedzenia w dniu 17 lipca 2001 r. – TAXUD/2441/01; zob. w przedmiocie znaczenia wytycznych komitetu ds. VAT moja opinia z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, pkt 47 i nast.
- 11 – Zobacz art. 6 ust. 1 akapit drugi tiret pierwsze szóstej dyrektywy.
- 12 – Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie DTZ Zadelhoff, pkt 42.
- 13 – Opinia z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 22.
- 14 – Zobacz wyroki: z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-455/05 Velvet & Steel Immobilien, Zb.Orz. s. I-3225, pkt 24; z dnia 22 października 2009 r. w sprawie C-242/08 Swiss Re Germany Holding, Zb.Orz. s. I-10099, pkt 49; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Skandinaviska Enskilda Banken, pkt 21. Zobacz także postanowienie z dnia 14 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-231/07 i C-232/07 Tiercé Ladbroke, Zb.Orz. s. I-73, pkt 24.

- 15 – Zobacz opinia z dnia 8 maja 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 36 i nast. oraz 51 i nast. oraz przytoczone tam orzecznictwo i doktryna.
- 16 – Zobacz wyrok z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-424/11 Wheels Common Investment Fund Trustees i in., pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 17 – Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie SKF, pkt 42 i nast.
- 18 – Zobacz między innymi wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. s. I-2561, pkt 19; z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 PFC Clinic, pkt 23.
- 19 – Zobacz między innymi wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 42; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie PFC Clinic, pkt 23.
- 20 – Zobacz pkt 25–27 powyżej.
- 21 – Tak należy raczej interpretować wyrok z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. s. I-4387; zob. w szczególności L. Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, s. 47 i nast. oraz 153 i nast.
- 22 – Zobacz wyrok z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company, Rec. s. I-1235, pkt 13.
- 23 – Wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-472/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-8315, pkt 58.
- 24 – Zobacz wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-288/94 Argos Distributors, Rec. s. I-5311, pkt 18–20.