

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 24 octombrie 2013(1)

Cauza C-461/12

Granton Advertising BV

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

[cerere de decizie preliminară formulată de
Gerechtshof 's-Hertogenbosch (tribunal de Jos)]

„Legislație fiscală – Taxa pe valoarea adăugată – Articolul 13 secțiunea B litera (d) punctele 3 și 5 din Aseia directivă 77/388/CEE – Scutirea operațiunilor privind instrumentele negociabile și valorile mobiliare – Emiterea cardurilor de reducere”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește încă o dată dificultățile pe care le implică sistemele de distribuție complexe în domeniul legislației privind taxa pe valoarea adăugată(2). Tratatul fiscal aplicat cardurilor de reducere speciale, care fac obiectul procedurii principale, vizează concomitent două aspecte problematice ale legislației Uniunii privind taxa pe valoarea adăugată.
2. Pe de o parte, este vorba despre scopul urmărit prin scutirea operațiunilor financiare, ceea ce reprezintă în continuare una dintre marile enigme în materie de TVA, întrucât, astfel cum a remarcat ultima oară Comisia pentru afaceri economice și monetare a Parlamentului European, motivele exacte ale acestei scutiri nu au fost niciodată pe deplin clarificate(3).
3. Pe de altă parte, prezenta procedură vizează incidental și chestiuni privind regimul de TVA aplicabil cupoanelor valorice. În acest sens, Comisia a remarcat, în esență, recent că dispozițiile în materie de TVA nu mai sunt adecvate ca urmare a transformărilor intervenite în domeniul economic(4).
4. În prezenta procedură, Curtea are în prezent posibilitatea de a-și dezvolta și de a-și preciza jurisprudența de până acum cu privire la aceste aspecte problematice ale legislației privind TVA-ul pentru a preîntâmpina confuziile din partea instituțiilor Uniunii și pentru a contracara pretinsele lacune existente în legislația Uniunii din acest domeniu.

II – Cadrul juridic

5. În ceea ce privește perioada 2001-2005, relevantă în procedura principală, A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare⁽⁵⁾ (denumită în continuare „A șasea directivă”) reglementează taxa pe valoarea adăugată la nivelul Uniunii.

6. Conform articolului 13 secțiunea B litera (d) din A șasea directivă, statele membre scutesc, printre altele, următoarele operațiuni:

„[...]

3. operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

[...]

5. operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare, dar exceptând:

documentele reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor;

drepturile sau valorile mobiliare prevăzute la articolul 5 alineatul (3)”;

[...]” [traducere neoficială]

7. Legea olandeză privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting) se inspire din aceste dispoziții ale celei de A șasea directive.

III – Procedura principală și procedura în fața Curții

8. În esență, procedura principală are ca obiect o decizie privind o rectificare a impunerii pentru perioada 2001-2005 în cuantum de 643 567 de euro. Această decizie privește societatea olandeză Granton Advertising BV (denumită în continuare „Granton Advertising”), care, în perioada amintită anterior, a vândut așezămintele carduri Granton la un preț cuprins între 15 și 25 de euro; din punctul de vedere al administrației fiscale, aceste operațiuni au fost scutite în mod neîntemeiat de plata taxelor.

9. Titularul unui card Granton beneficia, pentru o perioadă determinată, de reduceri pentru anumite servicii prestate de întreprinderile înscrise pe card. Este vorba, printre altele, despre anumite oferte din partea unor restaurante, a unor cinematografe sau a unor hoteluri. Un exemplu de reducere tipică este achiziționarea a două produse la prețul unui singur produs. Cu toate acestea, cardul Granton nu oferea dreptul la prestații în bani sau la prestații cu titlu gratuit.

10. Întreprinderile menționate pe card și-au asumat fața de Granton Advertising obligația contractuală de a acorda reduceri, fără ca Granton Advertising să aibă în schimb obligația de a plăti un preț pentru aceste reduceri.

11. În fața autorităților și a instanțelor naționale, Granton Advertising a invocat faptul că vânzarea cardului Granton este scutită de plata taxelor. Gerechtshof 's-Hertogenbosch, sesizat cu prezentul litigiu, consideră că este relevantă interpretarea celei de A șasea directive. Prin urmare, instanța menționată a adresat Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

„1) Expresia «alte valori mobiliare» prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că aceasta include un card Granton care reprezintă un card transmisibil utilizat pentru plata (parțial) a bunurilor și a serviciilor, iar în cazul unui răspuns afirmativ, emiterea și vânzarea unui astfel de card sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, expresia «alte instrumente negociabile» prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că aceasta include un card Granton, iar în cazul unui răspuns afirmativ, emiterea și vânzarea unui astfel de card sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată?

3) În cazul în care un card Granton reprezintă o «altă valoare mobilă?» sau un «alt instrument negociabil» în sensul stabilit mai sus, împrejurarea că, la utilizarea acestui card, perceperea taxei pe valoarea adăugată aferente unei părți proporționale din prețul plătit pentru card este practic iluzorie prezintă relevanță pentru problema dacă emiterea sau vânzarea acestora sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată?

12. În cadrul procedurii în fața Curții, au prezentat observații scrise Regatul Țărilor de Jos, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană.

IV – **Aprecieri juridice**

13. În acord cu opinia exprimată de toate părțile care au prezentat observații în fața Curții, considerăm că un card Granton nu reprezintă „o altă valoare mobilă?” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă (secțiunea A de mai jos) și nici „alte instrumente negociabile” în sensul punctului 3 al aceluiași articol (secțiunea B de mai jos). Cu toate acestea, înănd seama de această concluzie, nu mai este necesar să se răspundă la a treia întrebare, o vom analiza totuși și pe aceasta, în subsidiar, în secțiunea C.

A – Scutirea operațiunilor cu valori mobiliare conform articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă

14. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă un card Granton reprezintă „o altă valoare mobilă?” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, precum și dacă vânzarea unui astfel de card este scutită de la plata TVA-ului pentru acest motiv.

15. Potrivit jurisprudenței, o operațiune trebuie să îndeplinească două condiții generale pentru a fi scutită de plata TVA-ului în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă. În primul rând, operațiunea trebuie să fie realizată pe „piața valorilor mobiliare”. În al doilea rând, operațiunea trebuie să modifice situația juridică și financiară a părților(6). În această privință, este suficient ca operațiunea să fie de natură să dea naștere, să modifice sau să stingă drepturile și obligațiile părților contractante în privința valorilor mobiliare(7).

16. În temeiul acestei jurisprudențe, se pare că Regatul Unit dorește să concluzioneze că scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă nu se aplică în speță pentru simplul motiv că emiterea cardului Granton nu modifică în sine situația juridică și financiară a părților contractante.

17. Cu toate acestea, trebuie subliniat că nu valoarea mobilă în sine trebuie să modifice situația juridică și financiară a părților contractante, ci operațiunea care, în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, trebuie să „aibă ca obiect” o valoare

mobiliar?. Această situație se regăsește de regulă în cazul cesiunii unei valori mobiliare care modifică în mod evident situația juridică și financiară a părților contractante în ceea ce privește respectiva valoare mobilă, dar nu este exclusă nici în cazul unei garanții constituite la achiziționarea de acțiuni(8). Întrucât, în speță, a avut loc o cesiune a cardurilor Granton, a existat în orice caz o modificare a situației juridice și financiare a părților contractante în legătură cu acest card Granton.

18. Prin urmare, în speță, se ridică doar problema dacă este vorba despre o operațiune realizată pe „piața valorilor mobiliare”. Pentru ca această condiție să fie îndeplinită, cardul Granton trebuie să reprezinte o valoare mobilă.

19. Curtea nu a oferit până în prezent nicio definiție a noțiunii de valoare mobilă în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A seșea directivă. În acest context, se ridică în principiu două probleme: ce fel de drepturi intră sub incidența noțiunii de valoare mobilă și dacă un astfel de drept trebuie să fie materializat printr-un titlu, adică dacă trebuie să fie asociat unui anumit înscris sau unui alt obiect?

20. A doua dintre aceste întrebări este irelevantă pentru procedura principală, întrucât cardul Granton materializează în orice caz un drept, în sensul c, pentru a beneficia de drepturile pe care le conferă, cardul trebuie prezentat întreprinderii respective. Trebuie însă analizat aspectul dacă dreptul conferit de card, și anume acela de a beneficia de o reducere pentru anumite servicii prestate de anumite întreprinderi, reprezintă un drept care intră sub incidența noțiunii de valoare mobilă în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A seșea directivă.

21. Întrucât conținutul acestui articol este vag, răspunsul la întrebarea menționată trebuie formulat prin recurgerea la interpretarea sistematică și teleologică a acestei prevederi.

1. Interpretarea sistematică

22. Regatul Țărilor de Jos a subliniat în mod întemeiat c, în vederea interpretării noțiunii de valoare mobilă, trebuie să se pornească de la alte noțiuni din cuprinsul acestui articol, și anume „acțiuni, titluri de participare” și „obligațiuni”, întrucât din formularea „sau alte valori mobiliare” rezultă că drepturile menționate sunt de asemenea valori mobiliare. Având în vedere aceste considerații, este evident că noțiunii de valoare mobilă îi sunt subsumate în primul rând două tipuri de drepturi: drepturi de participare la capitalul unei societăți și drepturi de creanță.

23. În plus, trebuie să fim de acord cu opinia exprimată de Regatul Unit conform căreia din categoria valorilor mobiliare în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A seșea directivă fac parte și instrumentele financiare derivate aferente acestor drepturi, de exemplu, drepturile născute din contractele de opțiuni și din contractele forward. Din categoria instrumentelor financiare derivate scutite de plata taxelor fac parte drepturile care, în anumite condiții, conferă dreptul de a participa la capitalul unei societăți sau un drept de creanță. Faptul că asemenea drepturi intră sub incidența noțiunii de valoare mobilă este confirmat de articolul 3 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005(9), care prevede că există opțiuni a căror cumpărare face obiectul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A seșea directivă. Conform articolului 23 din regulament, acesta nu este aplicabil în perioada la care se referă procedura principală. Deja în anul 2001, Comitetul TVA a decis însă cu majoritate de voturi că operațiunile cu opțiuni tranzacționate pe piețele de capital reglementate sunt scutite de plata taxelor conform articolului 13 secțiunea B litera (d) din A seșea directivă(10).

24. Este adevărat că din exceptarea aplicabilă documentelor reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor, prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 prima liniuă din A seșea directivă, rezultă, în principiu, că drepturile privind predarea unui bun pot intra de asemenea

sub incidența noțiunii de valoare mobilă?. Cu toate acestea, operațiunile referitoare la documentele reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor nu trebuie scutite de la plata taxelor.

25. Cealaltă excepție prevăzută la a doua linie?? exclude de la scutire drepturile sau valorile mobiliare prevăzute la articolul 5 alineatul (3) din A 7a directivă. Conform literei (c) a aceluiași articol, statele membre au, de exemplu, posibilitatea de a considera bun corporal drepturile de participație și acțiunile care dau naștere în drept sau în fapt unui drept de proprietate sau de folosință asupra unui imobil. Prin urmare, aceasta presupune să se considere, în anumite cazuri, că transferul drepturilor într-o societate, care reprezintă în principiu o prestare de servicii în sensul articolului 6 din A 7a directivă(11), precum și transferul imobilului însuși să fie considerate livrare de bunuri în sensul articolului 5 din A 7a directivă.

26. În această privință, Curtea a constatat că această exceptare de la scutire nu se aplică în cazul în care respectivul stat membru nu a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 5 alineatul (3) litera (c) din A 7a directivă(12). De aici rezultă că drepturile exceptate potrivit celei de a doua linii?e pot face în principiu obiectul unei valori mobiliare scutite conform articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A 7a directivă. Întrucât excepția prevăzută la a doua linie?? nu se referă însă numai la litera (c), ci la întregul alineat (3) al articolului 5, rezultă că toate drepturile menționate la alineatul respectiv intră sub incidența noțiunii de valoare mobilă?. Totuși, cazurile descrise de drepturi nescute din participarea într-o societate care conferă dreptul asupra unui imobil nu sunt enumerate numai la alineatul (3) al articolului 5. În plus, la literele (a) și (b) sunt descrise drepturi asupra imobilelor, precum și drepturi reale care conferă titularului un drept de folosință asupra imobilelor, fără ca aceste drepturi să se nască din participarea într-o societate.

27. Pe de altă parte, nu este obligatorie interpretarea conform căreia, având în vedere referirea largă din cuprinsul celei de a doua linii?e privind aplicarea scutirii asupra întregului articol 5 alineatul (3) din A 7a directivă, pot face obiectul unei valori mobiliare nu numai drepturile nescute din participarea la capitalul unei societăți, drepturile de creanță și instrumentele financiare derivate aferente acestor drepturi, ci în principiu și orice drepturi asupra imobilelor. Dimpotrivă, referirea poate fi interpretată și în sensul că trebuie să cuprindă numai acele cazuri prevăzute la articolul 5 alineatul (3) care, potrivit definiției generale, sunt incluse efectiv în noțiunea de valoare mobilă?.

28. Prin urmare, trebuie să se constate că, din punct de vedere sistematic, noțiunea de valoare mobilă? în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A 7a directivă cuprinde în orice caz următoarele drepturi: drepturi de participare la capitalul unei societăți, drepturi de creanță și instrumente financiare derivate aferente acestor drepturi. Întrucât primele două categorii de drepturi sunt menționate expres în cadrul articolului, expresia „alte drepturi mobiliare” se referă la instrumentele financiare derivate aferente acestor drepturi.

2. Interpretarea teleologică

29. Astfel cum vom demonstra în continuare, această concluzie nu este contrazisă nici de finalitatea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A 7a directivă.

30. Astfel cum a constatat avocatul general Jääskinen, scopul scutirii operațiunilor financiare este neclar, cu atât mai mult cu cât lucrările pregătitoare nu se referă la acest aspect(13).

31. Până în prezent, Curtea nu s-a preocupat decât parțial de stabilirea acestui scop. Într-adevăr, în cadrul jurisprudenței, se regăsește de mai multe ori constatarea potrivit căreia diferitele scutiri prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) din A 7a directivă au drept scop evitarea atât a unei creșteri a costului creditului de consum, cât și a dificultăților legate de

stabilirea bazei de impozitare(14). Această abordare explicativă nu este totuși suficientă în cazul acelor scutiri care nu privesc acordarea unui credit și care nu prezintă dificultăți evidente legate de stabilirea bazei de impozitare.

32. Acesta este cazul scutirii analizate în speșă cu privire la operațiunile cu valori mobiliare prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă. Această scutire nu influențează costurile unui credit de consum și nici nu prezintă dificultăți legate de stabilirea bazei de impozitare, de exemplu, în cazul unei vânzări a unei valori mobiliare, întrucât, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, scutirea poate fi întemeiată doar pe prețul vânzărilor.

33. De curând, fiind confruntat cu problema scutirii operațiunilor cu valori mobiliare, avocatul general Sharpston nu a putut stabili în final care este scopul acesteia(15) și nici noi nu putem identifica o justificare satisfăcătoare în acest sens. Într-adevăr, din jurisprudența Curții privind scopul scutirii aplicabile administrării fondurilor de investiții prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 6 din A șasea directivă poate rezulta că scutirea aplicabilă operațiunilor cu valori mobiliare are ca scop scutirea de TVA a investițiilor(16). A accepta că acesta este unicul scop al scutirii ar însemna însă a contrazice jurisprudența Curții conform căreia sunt scutite chiar și vânzările de participație strategice(17).

34. Într-o astfel de situație neclară, este recomandabil să se țină seama de un principiu pe care Curtea l-a reiterat de nenumărate ori în jurisprudența sa constantă: dispozițiile celei de A șasea directive privind scutirile sunt de strictă interpretare, întrucât reprezintă derogări de la principiul general conform căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii și livrare de bunuri efectuate cu titlu oneros de o persoană impozabilă(18).

35. Într-adevăr, Curtea a nuanțat ulterior acest principiu în jurisprudența sa, precizând că interpretarea unei scutiri nu trebuie să fie totuși atât de strictă încât să lipsească scutirile de orice efect și că interpretarea menționată trebuie să fie, așadar, în concordanță cu obiectivele urmărite prin aceste scutiri(19). În cazul în care nu se poate însă identifica un astfel de obiectiv – în speșă, cel al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă – se aplică fără rezerve principiul interpretării stricte a scutirilor.

36. Având în vedere cele ce preced, nu există niciun motiv pentru a considera valoarea mobilă în sensul acestei scutiri acordarea altor drepturi decât drepturile de participare la capitalul unei societăți, drepturile de creanță sau instrumentele financiare derivate aferente acestor drepturi. Având în vedere trimiterea de la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 a doua liniuă din A șasea directivă, interpretarea strictă impusă exclude să se includă în noțiunea de valoare mobilă orice drepturi asupra unor bunuri imobile(20).

3. Concluzie intermediară

37. Cardul Granton nu conferă nici un drept de participare la capitalul unei societăți și nici un drept de creanță. De asemenea, acesta nu creează nici astfel de drepturi sub forma unor instrumente financiare derivate, întrucât nu are ca obiect un drept condiționat de un drept de participare la capitalul unei societăți sau de o creanță, ci permite doar achiziționarea unui produs la un preț redus. Prin urmare, un card de reducere precum cardul Granton nu reprezintă „altă valoare mobilă” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, astfel încât vânzarea acestuia nu este scutită de TVA conform acestui articol.

B – *Scutirea operațiunilor cu instrumente negociabile conform articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din A șasea directivă*

38. A doua întrebare preliminară are ca scop să se stabilească dacă cardul Granton este un „alt instrument negociabil” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din A 7a directivă și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă vânzarea unui astfel de card este scutită de TVA.

39. Pe lângă operațiunile efectuate în legătură cu gestiunea conturilor, articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din A 7a directivă scutește și operațiunile „privind creanțele, cecurile și alte instrumente negociabile”.

40. Astfel cum au subliniat în mod întemeiat Regatul Țărilor de Jos și Regatul Unit, exemplele enumerate la acest articol conferă un drept asupra unei anumite sume de bani. Prin urmare, este evident că prin „alte instrumente negociabile” trebuie să se înțeleagă doar acele drepturi care – fie că reprezintă o creanță sau un cec – au ca obiect o anumită sumă de bani.

41. O astfel de abordare este în concordanță cu finalitatea pe care am recunoscut-o scutirii operațiunilor cu titluri negociabile. Prin urmare, avem convingerea că drepturile care sunt asimilate în circuitul civil banilor trebuie analizate din punctul de vedere al TVA-ului la fel ca transferul unei sume de bani. Se admite însă că transferul unei sume de bani ca atare nu este impozitat, ci reprezintă numai contraprestația unei prestații impozabile fie pentru că nu este vorba în acest sens nici despre o livrare de bunuri, nici despre o prestare de servicii în sensul articolului 2 punctul 1 din A 7a directivă⁽²¹⁾, fie pentru că este scutită de la impozitare în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 4 din A 7a directivă.

42. Un card precum cardul Granton care conferă numai dreptul de a beneficia de o reducere la achiziționarea anumitor prestații nu încorporează dreptul de a primi o sumă de bani și nici nu ar putea fi asimilat de public unei sume de bani.

43. Prin urmare, la a doua întrebare trebuie să se răspundă că un card de reducere precum cardul Granton nu reprezintă un „alt instrument negociabil” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din A 7a directivă. Astfel, scutirea nu se aplică nici vânzării cardului Granton.

C – Impozitul perceput pentru utilizarea cardului Granton

44. În final, prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește să știe ce influență exercită asupra scutirii unui card Granton împrejurarea că, la utilizarea acestuia, perceperea taxei pe valoarea adăugată aferente unei părți proporționale din prețul plătit pentru card este practic iluzorie.

45. Instanța de trimitere formulează această întrebare numai pentru cazul în care cardul Granton reprezintă o „altă valoare mobilă” sau un „alt instrument negociabil” în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 sau punctul 3 din A 7a directivă. Întrucât, astfel cum am arătat anterior, această situație nu se regăsește în speță, Curtea nu trebuie să răspundă la această întrebare.

46. Cu toate acestea, în opinia noastră, este utilă clarificarea acestei probleme, întrucât este posibil ca întrebarea adresată de instanța de trimitere să rezulte din aprecieri incorecte cu privire la tratamentul fiscal aplicat cardurilor sau cupoanelor valorice de reducere. Comisia a subliniat în mod întemeiat că trebuie luat în considerare jurisprudența Curții cu privire la utilizarea cupoanelor valorice care dau dreptul de a beneficia de reducere și care sunt, din această perspectivă, echivalente cu cardul Granton în discuție.

47. În cazul în care cardul Granton este utilizat pentru a beneficia de prestațiile menționate pe

acesta, momentul utilizării sale nu coincide cu momentul percepției TVA-ului. Baza de impozitare pentru serviciile de care se beneficiază la prezentarea cardului este, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Aseea directivă, reprezentată numai de prețul plătit efectiv de utilizatorul cardului Granton care este unica valoare a contraprestației.

48. Într-adevăr, în jurisprudența sa, Curtea a admis numai în două cazuri de utilizare a unui cupon valoric în vederea reducerii prețului normal al unei prestații c? respectivul cupon are o valoare proprie, ceea ce conduce la o bază de impozitare mai mare față de prețul plătit.

49. Pe de o parte, există un asemenea caz în situația în care persoana impozabilă care acceptă un cupon valoric în vederea reducerii prețului poate transmite acest cupon unui terț în schimbul unei sume de bani(22). În acest caz, cuponul valoric are pentru persoana impozabilă care l-a primit o valoare pecuniară care trebuie avută în vedere la stabilirea bazei de impozitare întocmai ca un mijloc de plată(23).

50. Pe de altă parte, un cupon valoric utilizat pentru acordarea unei reduceri prezintă relevanță pentru stabilirea bazei de impozitare în cazul utilizării sale, în cazul în care persoana impozabilă care acceptă cuponul este aceeași cu persoana care a vândut anterior cuponul. În acest caz, cuponul valoric trebuie tratat de asemenea ca un mijloc de plată, iar la utilizarea sa trebuie să fie avută în vedere valoarea corespunzătoare prețului la care a fost vândut anterior(24).

51. Cu toate acestea, niciuna dintre aceste două situații nu se regăsesc în speță. Întreprinderile care și-au asumat obligația față de Granton Advertising de a acorda reduceri la utilizarea cardului Granton nu au vândut ele însele cardul Granton, iar prezentarea acestuia nu conferă niciun drept de creanță față de un terț.

52. Prin urmare, prețul plătit la dobândirea cardului Granton nu influențează în niciun mod baza de impozitare a prestațiilor obținute prin utilizarea cardului Granton. În consecință, la utilizarea cardului nu trebuie perceput TVA-ul proporțional cu prețul achitat pentru dobândirea cardului.

53. Într-adevăr, trebuie să împărtășim opinia instanței de trimitere conform căreia, deși scutirea s-a aplicat la vânzarea cardului Granton, TVA-ul trebuie perceput în momentul utilizării sale pentru a se asigura că se va percepe și TVA-ul pentru întreaga sumă achitată de consumatorul final pentru prestațiile menționate pe cardul Granton. Întrucât, astfel cum am arătat anterior, vânzarea cardului Granton nu este supusă scutirilor prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 sau punctul 3 din Aseea directivă, TVA-ul include în cele din urmă, în două etape distincte – și anume achiziționarea și utilizarea cardului Granton –, toate sumele de bani cheltuite de titularul cardului pentru achiziționarea prestațiilor menționate pe card.

54. În cazul în care Curtea consideră că este necesar să se răspundă la a treia întrebare preliminară, având în vedere considerațiile care preced, acest răspuns trebuie formulat în sensul că, într-o situație precum cea din procedura principală, la utilizarea cardului Granton nu trebuie perceput nicio taxă proporțional cu prețul plătit pentru dobândirea cardului.

V – Concluzie

55. În concluzie, propunem Curții să răspundă totuși numai la primele două întrebări preliminare după cum urmează:

„Un card de reducere precum cardul Granton nu reprezintă nici o «altă valoare mobilă?» în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din Aseia directivă, nici un «alt instrument negociabil» în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 3 din aceeași directivă.”

1 – Limba originală: germană.

2 – A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate la 13 septembrie 2012 în cauza Grattan (C-310/11).

3 – Raportul Comisiei pentru afaceri economice și monetare din 15 septembrie 2008 privind propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește tratamentul aplicat serviciilor financiare și de asigurări, A6-0344/2008, p. 22.

4 – A se vedea propunerea Comisiei de directivă a Consiliului privind modificarea Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice, care a fost publicată făr dat și făr număr pe pagina de internet http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (consultată la 5 octombrie 2013), p. 2.

5 – JO L 145, p. 1

6 – Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 48), Hotărârea din 10 martie 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Rep., p. I-1509, punctul 30), Hotărârea din 5 iulie 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, punctul 22), și Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punctul 36); a se vedea și Hotărârea din 28 iulie 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, Rep., p. I-7359, punctul 26).

7 – A se vedea Hotărârile Skandinaviska Enskilda Banken (citată la nota de subsol 6, punctul 31 și urm.), DTZ Zadelhoff (citată la nota de subsol 6, punctul 23) și Deutsche Bank (citată la nota de subsol 6, punctul 37); a se vedea și Hotărârea din 13 decembrie 2001, CSC Financial Services (C-235/00, Rec., p. I-10237, punctul 33).

8 – A se vedea Hotărârea Skandinaviska Enskilda Banken (citată la nota de subsol 6, punctul 33).

9 – Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 288, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 205).

10 – Orientări din cea de a 63-a sesiune din 17 iulie 2001 – TAXUD/2441/01; în privința importanței orientărilor Comitetului TVA, a se vedea Concluziile noastre prezentate la 31 ianuarie 2013 în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, punctul 47 și urm.).

11 – A se vedea articolul 6 alineatul (1) al doilea paragraf prima linie?? din Aseia directivă.

12 – Hotărârea DTZ Zadelhoff (citată la nota de subsol 6, punctul 42).

13 – Concluziile prezentate la 16 decembrie 2010 în cauza Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Rep., p. I-1509, punctul 22).

14 – A se vedea Hotărârea din 19 aprilie 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Rep., p.

I?3225, punctul 24), Hot?r?rea din 22 octombrie 2009, Swiss Re Germany Holding (C?242/08, Rep., p. I?10099, punctul 49), ?i Hot?r?rea Skandinaviska Enskilda Banken (citat? la nota de subsol 6, punctul 21); a se vedea ?i Ordonan?a din 14 mai 2008, Tiercé Ladbroke (C?231/07 ?i C?232/07, punctul 24).

15 – A se vedea Concluziile prezentate la 8 mai 2012 în cauza Deutsche Bank (C?44/11, punctul 36 ?i urm. ?i punctul 51 ?i urm. ?i jurispruden?a ?i doctrina citate).

16 – A se vedea Hot?r?rea din 7 martie 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees ?i al?ii (C?424/11, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?).

17 – Hot?r?rea SKF (citat? la nota de subsol 6, punctul 42 ?i urm.).

18 – A se vedea Hot?r?rea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C?185/89, Rec., p. I?2561, punctul 19), ?i Hot?r?rea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C?91/12, punctul 23).

19 – A se vedea numai Hot?r?rea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C?45/01, Rec., p. I?12911, punctul 42), ?i Hot?r?rea PFC Clinic (citat? la nota de subsol 18, punctul 23).

20 – A se vedea punctele 25-27 de mai sus.

21 – În acest sens trebuie în?eleas?, de exemplu, Hot?r?rea din 14 iulie 1988, First National Bank of Chicago (C?172/96, Rec., p. I?4387); a se vedea Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, p. 47 ?i urm. ?i p. 153 ?i urm.

22 – A se vedea Hot?r?rea din 27 martie 1990, Boots Company (C?126/88, Rec., p. I?1235, punctul 13).

23 – Hot?r?rea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C?427/98, Rec., p. I?8315, punctul 58).

24 – A se vedea Hot?r?rea din 24 octombrie 1996, Argos Distributors (C?288/94, Rec., p. I?5311, punctele 18-20).