

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT

z dne 24. oktobra 2013(1)

Zadeva C-461/12

Granton Advertising BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof's-Hertogenbosch (Nizozemska))

„Davčno pravo – Davek na dodano vrednost – Člen 13(B)(d)(3) in (5) Šeste direktive 77/388/EGS – Davčne oprostitve transakcij s plačilnimi instrumenti in vrednostnimi papirji – Izdaja kartic s popusti“

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se ponovno nanaša na težave, ki jih povzročajo kompleksni sistemi trženja na področju prava o davku na dodano vrednost(2). Davčno obravnavanje posebnih kartic s popusti, ki je predmet postopka v glavni stvari, se istočasno nanaša na dve težavni področji prava Unije o davku na dodano vrednost.
2. Po eni strani gre za namen davčne oprostitve finančnih transakcij, ki ostaja ena od velikih uganek davka na dodano vrednost. Kajti, kot je nedavno pripomnil Odbor za ekonomske in monetarne zadeve Evropskega parlamenta, natančni razlogi za to oprostitve nikoli niso bili jasno razloženi(3).
3. Po drugi strani se ta postopek nanaša tudi na vprašanja glede davčne obravnave kuponov. V zvezi s tem je Komisija pred kratkim smiselno ugotovila, da je šel gospodarski svet v razvoju naprej in mu s predpisi o davku na dodano vrednost ni mogoče več slediti(4).
4. Sodišče ima sedaj v tem postopku priložnost, da dalje razvije in natančneje določi svojo dosedanje sodno prakso na problematičnih področjih prava o davku na dodano vrednost z namenom preprečitve zmede organov Unije in domnevne nemoči predpisov Unije.

II – Pravni okvir

5. Za upošteveno obdobje iz postopka v glavni stvari, in sicer za obdobje od leta 2001 do leta 2005, je pravo o davku na dodano vrednost Unije urejeno s Šesto direktivo Sveta 77/388/EWG z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem

davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva)(5),

6. V skladu s členom 13(B)(d) Šeste direktive države članice med drugim oprostitjo davka: „[...]“

3. transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa;

[...]

5. transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen z:

dokumenti, ki ustanavljajo lastništvo na blagu,

pravicami ali vrednostnimi papirji iz člena 5(3);

[...]“

7. Nizozemski zakon o davku na dodano vrednost (Wet op de omzetbelasting) se zgleduje po teh določbah Šeste direktive.

III – Postopek v glavni stvari pred Sodiščem

8. Postopek v glavni stvari se v bistvenem nanaša na odločbo o odmeri davka na dodano vrednost za obdobje od leta 2001 do 2005 v višini 643.567 EUR. Ta odločba je bila izdana zoper nizozemsko družbo Granton Advertising BV (v nadaljevanju: Granton Advertising), ki je v navedenem obdobju prodajala tako imenovane Grantoncards (v nadaljevanju: kartice Granton) po ceni med 15 in 25 EUR in te transakcije z vidika davčne uprave neupravičeno obravnavala kot davka oproščene transakcije.

9. Imetnik kartice Granton je bil v določenem obdobju upravičen do popustov pri koriščenju nekaterih storitev določenih podjetij, ki so bila navedena na kartici. K temu so spadale nekatere ponudbe restavracij, kinematografov ali hotelov. Tipičen popust je predstavljal nakup dveh izdelkov za ceno enega. Vendar pa s kartico Granton ni bilo mogoče zahtevati denarja ali koristiti storitve, ne da bi se zanjo plačalo.

10. Podjetja, navedena na kartici, so se v razmerju do družbe Granton Advertising pogodbeno zavezala k podelitvi popustov. V zameno za priznanje popusta družba Granton Advertising podjetjem ni bila dolžna ničesar plačati.

11. Družba Granton Advertising se pred nacionalnimi organi in sodišči sklicuje na davčno oprostitev prodaje kartic Granton. Gerechtshof Hertogenbosch, ki sedaj odloča v sporu, meni, da je razlaga Šeste direktive ključnega pomena. Zato je Sodišče v predhodno odločanje na podlagi člena 267 PDEU predložilo ta vprašanja:

1. Ali je treba pojem „drugi vrednostni papirji“ iz člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive [...] razlagati tako, da zajema kartico Granton, ki je prenosljiva in ki se uporablja za (delno) plačilo blaga in storitev, in če da, ali sta izdaja in prodaja take kartice oproščeni davka na dodano vrednost?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba pojem „drugi plačilni instrumenti“ iz člena 13(B)(d)(3) Šeste direktive [...] razlagati tako, da zajema kartico Granton, in če da, ali sta izdaja in prodaja take kartice oproščeni davka na dodano vrednost?

3. Če je kartica Granton „drug vrednostni papir“ ali „drug plačilni instrument“ v zgoraj navedenem smislu, ali je za odgovor na vprašanje, ali sta njena izdaja in prodaja oproščeni davka na dodano vrednost, upoštevno, da je pri uporabi te kartice pobiranje davka na sorazmerni del cene, plačane zanjo, praktično nemogoče?

12. V postopku pred Sodiščem so Kraljevina Nizozemska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija predložili pisna stališča.

IV – Pravna presoja

13. Skupaj z vsemi udeleženci, ki so predstavili stališča pred Sodiščem, menim, da kartica Granton ni ne „drug vrednostni papir“ v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive (glej spodaj točko A) ne „drug plačilni instrument“ v smislu člena 13(B)(d)(3) Šeste direktive (glej spodaj točko B). Čeprav glede na to ugotovitev odgovor na tretje vprašanje ni več potreben, ga bom v točki C vseeno obravnavala.

A – Davčna oprostitve transakcij z vrednostnimi papirji v skladu s členom 13(B)(d)(5) Šeste direktive

14. S prvim vprašanjem želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je kartica Granton „drug vrednostni papir“ v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive in ali je nakup take kartice zato oproščen davka na dodano vrednost.

15. V skladu s sodno prakso morata biti izpolnjena dva pogoja, da je transakcija na podlagi člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive oproščena davka na dodano vrednost. Prvič, transakcija mora biti opravljena na „trgu vrednostnih papirjev“ in drugič, spremeniti mora pravni in finančni položaj pogodbenih strank(6). Pri tem zadostuje, da pravice in dolžnosti pogodbenih strank glede vrednostnih papirjev na podlagi transakcije lahko le nastanejo, se spremenijo ali ugasnejo(7).

16. Zdi se, da želi Združeno kraljestvo iz te sodne prakse izpeljati to, da v obravnavanem primeru davčna oprostitve iz člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive ne velja že zato, ker izdaja kartice Granton še ne spreminja pravnega in finančnega položaja pogodbenih strank.

17. Vendar pa je treba poudariti, da ni vrednostni papir tisti, ki mora spremeniti pravni in finančni položaj pogodbenih strank, temveč transakcija, ki mora biti v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive transakcija „z“ vrednostnim papirjem. To se običajno zgodi pri odsvojitvi vrednostnega papirja, ki očitno spremeni pravni in finančni položaj pogodbenih strank v zvezi z vrednostnim papirjem, lahko pa se to zgodi tudi pri jamstvu za odkup delnic(8). Glede na to, da so bile v obravnavanem primeru kartice Granton prodane, je zagotovo prišlo do spremembe pravnega in finančnega položaja pogodbenih strank v zvezi s to kartico.

18. Tako se v obravnavanem primeru postavlja le vprašanje, ali gre za transakcijo „na trgu vrednostnih papirjev“. Za pritrdilen odgovor bi morala biti kartica Granton vrednostni papir.

19. Sodišče do sedaj ni definiralo, kaj je vrednostni papir v smislu davčne oprostitve iz člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive. V zvezi s tem se načeloma postavljata dve vprašanji: Katere vrste pravic zajema pojem vrednostnih papirjev in ali mora biti taka pravica izkazana, to je povezana z določenim dokumentom ali drugim predmetom?

20. Drugo vprašanje je za postopek v glavni stvari nepomembno, saj kartica Granton v vsakem primeru izkazuje pravico, ker jo je treba za uveljavljanje z njo povezanih pravic vsakokratnemu podjetniku pokazati. Treba pa je preužiti, ali je pravica, ki jo daje kartica Granton, in sicer upraviženje do popusta za nekatere storitve doloženih podjetij, pravica, ki je zajeta s pojmom vrednostnega papirja v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive.

21. Ker je besedilo te določbe malce ohlapno, je treba na to vprašanje odgovoriti ob upoštevanju sistematike, smisla in namena določbe.

1. Sistematika

22. Kraljevina Nizozemska je pravilno izpostavila, da je treba pri razlagi pojma vrednostnih papirjev upoštevati v tej določbi izrecno navedene „delnice, deleže v družbah ali združenjih“ in „obveznice“. Iz besedne zveze „in drugimi vrednostnimi papirji“ je namreč razvidno, da so zgoraj navedene pravice prav tako vrednostni papirji. Iz tega logično izhaja, da pojem vrednostnih papirjev najprej zajema dve vrsti pravic: pravico do udeležbe v družbi in pravico do denarja, ki ga dolguje dolжник.

23. Poleg tega se je treba strinjati z Združenim kraljestvom, da so tudi izpeljanke iz teh pravic (v nadaljevanju: izpeljane pravice), kot so na primer opcijski in terminski posli, vrednostni papirji v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive. Davka oprošene izpeljane pravice so pravice, ki pod doloženimi pogoji dajejo pravico do udeležbe v družbi ali pravico do denarja, ki ga dolguje dolжник. Da tovrstne pravice spadajo med vrednostne papirje, potrjuje člen 3(1) Uredbe (ES) št. 1777/2005(9), ki določa, da je prodaja doloženih opcij oprošena davka na podlagi člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive. Vendar pa ta uredba v skladu s svojim členom 23 v upoštevnem obdobju iz postopka v glavni stvari še ni veljala. Že leta 2001 pa je odbor za davek na dodano vrednost z veliko večino ugotovil, da so transakcije z opcijami, s katerimi se trguje na organiziranih kapitalskih trgih, v skladu s členom 13(B)(d) Šeste direktive oprošene davka(10).

24. Izjemo glede vrednostnih papirjev iz člena 13(B)(d), točka 5, prva alineja, Šeste direktive se lahko sicer dalje razlaga, kot da lahko pojem vrednostnih papirjev naložoma zajema tudi pravico do dobave blaga. Ravno transakcije, ki se nanašajo na dokumente, ki ustanavljajo lastništvo na blagu, pa ne smejo biti oprošene davka.

25. Naslednja izjema iz člena 13(B)(d), točka 5, druga alineja, Šeste direktive iz davčne oprostitve izključuje pravice ali vrednostne papirje iz njenega člena 5(3). Člen 5(3)(c) navedene direktive določa, da imajo države članice možnost, da se na primer deleži ali delnice, ki utemeljujejo pravno ali dejansko lastništvo ali pravico do uporabe nepremičnine, obravnavajo kot premoženje v stvareh. Tu gre torej za to, da se v nekaterih primerih prenos pravic na neko družbo, ki v bistvu pomeni storitev v smislu člena 6 Šeste direktive(11), obravnava kot prenos nepremičnine in s tem kot dobava blaga v smislu člena 5 Šeste direktive.

26. Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da ta izjema od oprostitve davka ne velja, če zadevna država članica ni izkoristila možnosti, ki jo daje člen 5(3)(c) Šeste direktive(12). Iz tega izhaja, da so naložoma lahko tudi pravice, navedene kot izjeme v drugi alineji, predmet davka oproščenih vrednostnih papirjev iz člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive. Ker pa se izjema iz druge alineje ne nanaša le na točko (c), temveč na celoten tretji odstavek člena 5, bi morale pod pojem vrednostnih papirjev spadati vse v tem odstavku navedene pravice. Člen 5(3) pa ne vsebuje opisanih primerov pravic v družbi, ki dajejo lastninsko pravico na nepremičnini, le v točki (c). Poleg tega točki (a) in (b) opisujeta pravice do deleža na nepremičnini in stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika na nepremičnini, ne da bi te pravice nastale šele z udeležbo v družbi.

27. Po drugi strani ni zavezujoče razlagati zadevnih določb tako, da zaradi tega ohlapnega sklicevanja iz druge alineje davčnih oprostitev na člen 5(3) Šeste direktive kot celoto niso le pravice do udeležbe v družbi, pravice do denarja, ki ga dolguje dolžnik, in izvedene pravice take pravice, ki so lahko predmet vrednostnih papirjev, ampak so take pravice na celoma lahko tudi katere koli pravice do deleža na nepremičninah. Sklicevanje se lahko nasprotno razlaga celo tako, da naj zajema le take primere iz člena 5(3), ki po splošni definiciji sploh spadajo med vrednostne papirje.

28. Zato je treba ugotoviti, da po sistemski obravnavi pojem vrednostnih papirjev v smislu člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive v vsakem primeru zajema te pravice: pravico do udeležbe v družbi, pravico do denarja, ki ga dolguje dolžnik, in izvedene pravice. Ker sta prvi dve vrsti pravic v določbi izrecno omenjeni, opisuje pojem „drugi vrednostni papirji“ torej pravice, izvedene iz prvih dveh vrst pravic.

2. Smisel in namen

29. V nadaljevanju bom prikazala, da v tak rezultat razlage ne bo mogoče dvomiti niti glede na smisel in namen davčne oprostitve, določene v členu 13(B)(d)(5) Šeste direktive.

30. Kot je ugotovil že generalni pravobranilec N. Jääskinen, je namen davčne oprostitve finančnih transakcij nejasen, predvsem ker pripravljalni dokumenti tega vprašanja ne obravnavajo(13).

31. Tudi Sodišče se je ugotovitvi namena te oprostitve do sedaj približalo le delno. Sodna praksa sicer večkrat vsebuje ugotovitev, da je namen različnih davčnih oprostitev, navedenih v členu 13(B)(d) Šeste direktive, da bi se izognili povečanju stroškov potrošniškega kredita in težavam pri določitvi davčne osnove(14). Ta poskus obrazložitve pa ni zadosten glede oprostitev, ki se ne nanašajo niti na odobritev kreditov niti na težave pri določitvi davčne osnove.

32. Oboje drži za davčno oprostitve transakcij z vrednostnimi papirji v skladu s členom 13(B)(d)(5) Šeste direktive, ki jo je treba preučiti v tem postopku. Ta oprostitve ne vpliva na stroške potrošniškega kredita, pri nakupu vrednostnih papirjev pa ni otežena določitev davčne osnove, saj se ta lahko v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive določi na podlagi prodajne cene.

33. Generalna pravobranilka E. Sharpston nedavno ni mogla ugotoviti namena davčne oprostitve za transakcije z vrednostnimi papirji(15) in tudi jaz ne najdem zadovoljive razlage za to. Iz sodne prakse Sodišča v zvezi z namenom davčne oprostitve za upravljanje z investicijskimi skladi v skladu s členom 13(B)(d)(6) Šeste direktive je sicer mogoče izpeljati, da je oprostitve za transakcije z vrednostnimi papirji namenjena temu, da se davka na dodano vrednost opustijo kapitalne investicije(16). Vendar bi bilo to, če bi se štel za edini namen, v nasprotju s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero zajema davčna oprostitve tudi skupinsko strateško prodajo poslovnih deležev(17).

34. V takih nejasnih okoliščinah je primerno upoštevati načelo, ki ga je Sodišče v sodni praksi nešteto krat ponovilo: določbe Šeste direktive o davčnih oprostitvah je treba razlagati ozko, ker vsebujejo izjeme od splošnega načela, da je vsaka storitev in dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo, predmet davka na dodano vrednost(18).

35. Sodišče je sicer pozneje v svoji sodni praksi to načelo dopolnilo z omejitvijo, da razlaga davčne oprostitve le ne sme biti tako ozka, da bi bil oprostitvam odvzet učinek, in mora zato biti v sozvočju s cilji, ki se jim sledi z oprostitvami(19). Kadar pa – kot v obravnavanem primeru davčne oprostitve, ki jo določa člen 13(B)(d)(5) Šeste direktive – takega cilja ni mogoče ugotoviti, je treba

uveljaviti na?elo ozke razlage dav?ne oprostitve brez omejitve.

36. Na podlagi zgoraj navedenega ni razloga, da bi se za vrednostne papirje za namene te dav?ne oprostitve štelo podelitev drugih pravic kot pravice do udeležbe v družbi, pravice do denarja, ki ga dolguje dolжник, in njunih izvedenih pravic. Zahtevana ozka razlaga na podlagi sklicevanja iz ?lena 13(B)(d)(5), druga alineja, Šeste direktive tudi izklju?uje, da bi bila s pojmom vrednostnih papirjev zajeta kakršna koli pravica do deleža na nepremi?ninah(20).

3. Vmesni sklep

37. Kartica Granton ne daje ne pravice do udeležbe v družbi ne upravi?enja do denarnega izpla?ila. Tudi ne podeljuje take pravice v obliki izvedene pravice, saj njen predmet ni pravica, ki bi bila pogojena s pravico do udeležbe v družbi ali s pravico do denarnega izpla?ila, temve? le omogo?a pridobitev storitve po znižani prodajni ceni. Kartica s popusti, kot je kartica Granton, tako ni „vrednostni papir“ v smislu ?lena 13(B)(d)(5) Šeste direktive, tako da njena prodaja po tej dolo?bi ni oproš?ena davka.

B – *Dav?na oprostitve transakcij pla?ilnih instrumentov v skladu s ?lenom 13(B)(d)(3) Šeste direktive*

38. Z drugim vprašanjem za predhodno odlo?anje se želi ugotoviti, ali je kartica „drug pla?ilni instrument“ v smislu ?lena 13(B)(d)(3) Šeste direktive in ali je zato prodaja take kartice oproš?ena davka na dodano vrednost.

39. Poleg transakcij, povezanih z vodenjem ra?unov, so po ?lenu 13(B)(d)(3) Šeste direktive davka oproš?ene „transakcije v zvezi z [...] dolgovi, ?eki ali drugimi pla?ilnimi instrumenti“.

40. Kot sta ustrezno poudarila Kraljevina Nizozemska in Združeno kraljestvo, podeljuje vsak od v dolo?bi navedenih primerov upravi?enje do dolo?enega denarnega zneska. Zato je priporo?ljivo, da se z „drugimi pla?ilnimi instrumenti“ razume le take pravice, ki – ne da bi bile dolg ali ?ek – dajejo upravi?enje do dolo?enega denarnega zneska.

41. Tak vidik je tudi v skladu s smislom in namenom, ki ga pripisujem oprostitvi transakcij v poslovanju s pla?ilnimi instrumenti. Prepri?ana sem, da gre tu za pravice, ki se v prometu obravnavajo podobno kot denar in ki jih je treba za namene davka na dodano vrednost obravnavati kot denarna pla?ila. Vendar pa denarna pla?ila, kot je splošno znano, niso obdav?ena, ampak so le nasprotna storitev za obdav?eno storitev, bodisi zato, ker niso dobava blaga ali storitev v smislu ?lena 2(1) Šeste direktive(21), bodisi zato, ker so neobdav?ljiva v smislu ?lena 13(B)(d)(4) Šeste direktive.

42. Kartica, kot je kartica Granton, ki daje le upravi?enje do popusta na ceno pri pridobitvi dolo?ene storitve, pa ne daje upravi?enja do dolo?enega denarnega zneska niti je v prometu ni mogo?e obravnavati podobno kot denar.

43. Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da kartica s popusti, kot je kartica Granton, ni „drug pla?ilni instrument“ v smislu ?lena 13(B)(d)(3) Šeste direktive. Tako tudi ta dav?na oprostitve ne velja za prodajo kartic Granton.

C – *Obdav?itev uporabe kartice Granton*

44. S tretjim vprašanjem želi predložitveno sodiš?e nazadnje izvedeti, kako na dav?no oprostitve kartice Granton vpliva okoliš?ina, da naj bi bila pri uporabi te kartice odmera davka na sorazmerni del pla?ila zanjo dejansko le navidezna.

45. To vprašanje je predložitveno sodišče postavilo le za primer, če bi se ugotovilo, da je kartica Granton „drug vrednostni papir“ ali „drug plačilni instrument“ v smislu člena 13(B)(d)(5) oziroma (3) Šeste direktive. Ker to, kot je bilo prikazano zgoraj, ne drži, Sodišče na to vprašanje torej ni treba odgovoriti.
46. Vendarle menim, da bi bilo pojasnilo glede tega vprašanja koristno, saj bi lahko vprašanje predložitvenega sodišča temeljilo na napačnih domnevah o obravnavanju kartic za popust ali kuponov v zvezi z davkom na dodano vrednost. Komisija je pravilno opozorila, da je treba v zvezi s tem upoštevati sodno prakso Sodišča glede uporabe kuponov, ki pri svoji uporabi dajejo upravičenju do cenovnega popusta in ki so v tem delu primerljivi z zadevno kartico Granton.
47. Če se kartica Granton uporablja z namenom uveljavitve storitev, na katere se nanaša, to v trenutku njene uporabe ne vodi do odmere davka na dodano vrednost. Davčna osnova za storitve, ki se pridobijo ob uporabi kartice, je v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive samo cena, ki jo dejansko plača uporabnik kartice Granton in ki tvori plačilo.
48. Sodišče je v svoji sodni praksi namreč samo v dveh primerih sprejelo, da ima v primeru uporabe kupona za znižanje običajne cene storitve kupon določeno vrednost in je posledično davčna osnova višja glede na plačano ceno.
49. Tako je v primeru, prvič, če lahko davčni zavezanec, ki sprejme kupon za znižanje cene, ta kupon pri tretjem zamenja za denar(22). Potem ima za davčnega zavezanca kupon za znižanje cene denarno vrednost, ki jo je pri določenju davčne osnove treba obravnavati kot plačilno sredstvo(23).
50. Drugič, kupon za znižanje cene ima pomen za določitev davčne osnove pri njegovi uporabi, če ga je davčni zavezanec, ki kupon sprejme, prej sam prodal. Tudi v tem primeru je kupon treba obravnavati kot plačilno sredstvo in se mu, če se uporabi, pripiše vrednost, ki je bila iztržena z njegovo prejšnjo prodajo(24).
51. V tem primeru ni nobene od teh okoliščin. Podjetja, ki so se zavezala družbi Granton Advertising, da bodo na podlagi kartice Granton dajala popust, niso sama prodajala teh kartic in na podlagi njih niso imela denarnih zahtevkov do tretjih.
52. Cena, plačana za nakup kartice Granton, zato ne vpliva na davčno osnovo za storitve, ki se jih pridobi z uporabo te kartice. Zato pri njeni uporabi tudi ni treba odmeriti davka na sorazmerni del plačila zanjo.
53. Predložitvenemu sodišču je sicer treba pritrditi, da je treba v primeru davčne oprostitve prodaje kartice Granton odmeriti davek na dodano vrednost za njeno uporabo, da se tako zagotovi, da bo na celoten znesek, ki ga za storitve, določene na tej kartici, plačajo končni potrošniki, odmerjen tudi davek na dodano vrednost. Ker pa oprostitve iz člena 13(B)(d)(5) Šeste direktive za prodajo kartice Granton ne veljajo, je v dveh korakih – pri prodaji in pri uporabi te kartice – z davkom na dodano vrednost zajeto vse, kar je imetnik kartice Granton nazadnje plačal za storitve, navedene na tej kartici.
54. Če bi Sodišče menilo, da je treba odgovoriti na tretje vprašanje za predhodno odločanje, bi bilo po vsem navedenem nanj treba odgovoriti, da v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, pri uporabi kartice Granton ni treba odmeriti davka na sorazmerni del plačila zanjo.

V – Predlog

55. Predlagam, da se odgovori le na prvi dve vprašanji Gerechthshof 's-Hertogenbosch, in sicer

tako:

Kartica s popusti, kot je kartica Granton, ni ne „drug vrednostni papir“ v smislu člena 13(B)(d)(5) ne „drug plačilni instrument“ v smislu člena 13(B)(d)(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EWG z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Glej moje sklepne predloge z dne 13. septembra 2012 v zadevi Grattan (C-310/11, še nerešena zadeva pred Sodiščem).

3 – Poročilo Odbora za ekonomske in monetarne zadeve z dne 15. septembra 2008 o predlogu za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 2006/112/EG o skupnem sistemu davka na dodano vrednost zvezi z obravnavo zavarovalnih in finančnih storitev (A60344/2008, str. 22).

4 – Primerjaj s predlogom Komisije za Direktivo Sveta o spremembi Direktive 2006/112/EG o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede obravnave kuponov, ki je bil brez datuma in opravilne številke objavljen na spletni strani http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm (dostop 5. oktobra 2013), str. 2.

5 – UL L 145, str. 1.

6 – Sodbe z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 48), z dne 10. marca 2011 v zadevi Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, ZOdl., str. I-1509, točka 30), z dne 5. julija 2012 v zadevi DTZ Zadelhoff (C-259/11, točka 22) in z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točka 36); glej tudi sodbo z dne 28. julija 2011 v zadevi Nordea Pankki Suomi (C-350/10, ZOdl., str. I-7359, točka 26).

7 – Glej zgoraj v opombi 6 navedene sodbe Skandinaviska Enskilda Banken (točka 31 in naslednje), DTZ Zadelhoff (točka 23) in Deutsche Bank (točka 37); glej tudi sodbo z dne 13. decembra 2001 v zadevi CSC Financial Services (C-235/00, Recueil, str. I-10237, točka 33).

8 – Glej zgoraj v opombi 6 navedeno sodbo Skandinaviska Enskilda Banken (točka 33).

9 – Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 288, str. 1).

10 – Smernice, sprejete na 63. zasedanju z dne 17. julija 2001 – TAXUD/2441/01; glej glede pomembnosti smernic odbora za davek na dodano vrednost moje sklepne predloge z dne 31. januarja 2013 v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, točka 47 in naslednje).

11 – Glej člen 6(1), drugi pododstavek, prva alineja, Šeste direktive.

12 – Glej zgoraj v opombi 6 navedeno sodbo DTZ Zadelhoff (točka 42).

13 – Sklepni predlogi z dne 16. decembra 2010 v zadevi Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, ZOdl., I-1509, točka 22).

14 – Glej sodbi z dne 19. aprila 2007 v zadevi Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, ZOdl., I-3225, točka 24) in z dne 22. oktobra 2009 v zadevi Swiss Re Germany Holding (C-242/08, ZOdl., str. I-10099, točka 49) ter zgoraj v opombi 6 navedeno sodbo Skandinaviska Enskilda

Banken (točka 21); glej tudi sklep z dne 14. maja 2008 v združenih zadevah Tiercé Ladbroke (C-231/07 in C-232/07, točka 24).

15 – Glej sklepne predloge z dne 8. maja 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točka 36 in naslednje, točka 51 in naslednje ter tam navedena sodna praksa in literatura).

16 – Glej sodbo z dne 7. marca 2013 v zadevi Wheels Common Investment Fund Trustees in drugi (C-424/11, točka 19 in navedena sodna praksa).

17 – Zgoraj v opombi 6 navedena sodba SKF (točka 42 in naslednje).

18 – Glej tudi sodbi z dne 26. junija 1990 v zadevi Velker International Oil Company (C-185/89, Recueil, str. I-2561, točka 19) in z dne 21. marca 2013 v zadevi PFC Clinic (C-91/12, točka 23).

19 – Glej tudi sodbo z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier (C-45/01, Recueil, str. I-12911, točka 42) in zgoraj v opombi 18 navedeno sodbo PFC Clinic (točka 23).

20 – Glej točke od 25 do 27 zgoraj.

21 – Tako je razumeti sodbo z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, str. I-4387); glej podrobneje zadevo *Dobratz, Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, str. 47 in naslednje ter str. 153 in naslednje.

22 – Glej sodbo z dne 27. marca 1990 v zadevi Boots Company (C-126/88, Recueil, str. I-1235, točka 13).

23 – Sodba z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-427/98, Recueil, str. I-8315, točka 58).

24 – Glej sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Argos Distributors (C-288/94, Recueil, str. I-5311, točke od 18 do 20).