



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА J. КОКОТТ
представено на 24 октомври 2013 година¹

Дело C-461/12

Granton Advertising BV
срещу
Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(Преюдициално запитване, отправено от Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Нидерландия))

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Член 13, Б, буква г), точки 3 и 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО — Освобождаване от ДДС на сделките с прехвърляеми инструменти и ценни книжа — Издаване на карти за отстъпки“

I – Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване е поредното, свързано с трудностите, които сложните системи за разпространение пораждат за законодателството в областта на ДДС². Данъчното третиране на специалните карти за отстъпки, което е предмет на делото в главното производство, засяга едновременно две проблемни области от режима на ДДС в Съюза.
2. От една страна, става въпрос за целта на освобождаването от данък на финансовите операции, която продължава да е една от големите загадки на законодателството в областта на ДДС. Всъщност, както последно отбеляза комисията по икономически и парични въпроси към Европейския парламент, точните причини за това освобождаване никога не са били еднозначно посочени³.
3. От друга страна, настоящото дело засяга бегло и въпроса за третирането на различните ваучери за целите на данъка върху добавената стойност. По този въпрос неотдавна Комисията отбеляза в аналогичен смисъл, че икономическият свят се е развил и разпоредбите на законодателството в областта на ДДС вече не съответстват на реалностите⁴.
4. В настоящото производство Съдът има възможност да развие и да прецизира досегашната си практика в тези проблемни области от режима на ДДС, за да допринесе за преодоляване на объркването сред институциите на Съюза и на твърдяната непригодност на разпоредбите на правото на Съюза.

¹ — Език на оригиналния текст: немски.

² — По този въпрос вж. последно заключението ми от 13 септември 2012 г. по дело Grattan (C-310/11, висящо пред Съда).

³ — Доклад на комисията по икономически и парични въпроси от 15 септември 2008 г. относно предложението за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на данъчното третиране на застрахователните и финансовите услуги, A6-0344/2008, стр. 22.

⁴ — Вж. Предложение на Комисията за директива на Съвета за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на данъчното третиране на ваучерите, публикувано без дата и номер на интернет адрес http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_en.htm (към 5 октомври 2013 г.), стр. 2.

II – Правна уредба

5. В релевантния за главното производство период от 2001 г. до 2005 г. режимът на ДДС в правото на Съюза е уреден в Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа⁵ (наричана по-нататък „Шеста директива“).

6. Съгласно член 13, Б, буква г) от Шеста директива държавите членки освобождават от ДДС, наред с други, и следните сделки:

„[...]

3. сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове и факторинг;

[...]

5. сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества или сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на

— ценни книжа, установяващи права върху стоки,

— правата или ценните книжа, посочени в член 5, параграф 3,

[...]“. [неофициален превод]

7. Нидерландският закон за ДДС (Wet op de omzetbelasting) се ръководи от тези разпоредби на Шеста директива.

III – Главното производство и производството пред Съда

8. Главното производство по същество засяга ревизионен акт за установяване на допълнително задължение за ДДС за периода 2001—2005 г. в размер на 643 567 EUR. Той е издаден на нидерландското дружество Granton Advertising BV (наричано по-нататък „Granton Advertising“), което в посочения период е продавало т.нар. Granton-карти на цена между 15 EUR и 25 EUR, като според данъчната администрация неправилно е третирано счетоводно тези сделки като необлагаеми.

9. Притежателят на Granton-карта има право на намаления в определен период върху цените на доставките на посочени върху съответната карта предприятия. Става дума например за някои предложения на ресторанти, кина или хотели. Типичното намаление на цената се състои в това, че при покупка на две единици се заплаща цената само на една. Granton-картата обаче не може да бъде заменена срещу пари, нито дава право на безплатни доставки.

10. Посочените върху Granton-картата предприятия поемат договорно задължение към Granton Advertising да предоставят тези ценови намаления. Granton Advertising не им плаща нищо за това.

5 — ОВ L 145, стр. 1.

11. Пред националните административни органи и съдилища Granton Advertising поддържа, че продажбата на Granton-карти е освободена от ДДС. Сезираният сега със спора *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* смята, че по този въпрос е необходимо тълкуване на Шестата директива. Поради това на основание член 267 ДФЕС той отправя към Съда следните преюдициални въпроси:

- 1) Следва ли изразът „други ценни книжа“, съдържащ се в член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че обхваща Granton-картите, които представляват прехвърляеми карти, използвани за (частично) плащане на стоки и услуги, и ако е така, освободени ли са от ДДС издаването и продажбата на такива карти?
- 2) Ако отговорът е отрицателен, следва ли изразът „други прехвърляеми инструменти“, съдържащ се в член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, да се тълкува в смисъл, че обхваща Granton-картите, и ако е така, освободени ли са от ДДС издаването и продажбата на такива карти?
- 3) Ако Granton-картите представляват „други ценни книжа“ или „други прехвърляеми инструменти“ в посочения по-горе смисъл, за отговора на въпроса дали издаването и продажбата им са освободени от ДДС от значение ли е фактът, че при използването на тази карта е на практика невъзможно да се събере данък върху (пропорционална част от) платената за нея цена?

12. В производството пред Съда писмени становища представят Кралство Нидерландия, Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, както и Комисията.

IV – Правен анализ

13. Споделям мнението на всички участници, представили становища пред Съда, че Granton-картите не представляват нито „други ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива (по този въпрос вж. раздел А), нито „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 (по този въпрос вж. раздел Б). Макар че предвид това заключение не е необходим отговор на третия въпрос, при условията на евентуалност ще отговаря и на него в раздел В.

А – Освобождаване от ДДС на сделките с ценни книжа по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива

14. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се изясни дали Granton-картите са „други ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива и дали поради това продажбата им е освободена от ДДС.

15. Съгласно съдебната практика трябва да са изпълнени две условия, за да бъдат сделките освободени от ДДС на основание член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. От една страна, сделките трябва да са осъществени „на пазара на ценни книжа“ и от друга, те трябва да променят правните и финансовите отношения между страните⁶. За целта е достатъчно сделките да могат да породят, изменят или погасят права и задължения на страните във връзка с ценни книжа⁷.

16. Въз основа на тази съдебна практика Обединеното кралство видимо заключава, че в настоящия случай не е налице право на освобождаване от ДДС на основание член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива дори само защото издаването на Granton-картата не променя правните и финансовите отношения между страните.

17. Следва обаче да се подчертае, че не самата ценна книга трябва да променя правните и финансовите отношения между страните, а сделката с ценни книжа по смисъла на член 13, Б, буква г) точка 5 от Шеста директива. В най-честия случай такава е продажбата на ценни книжа, която очевидно променя правните и финансовите отношения между страните във връзка със съответните ценни книжа, но също такава сделка може да е и гаранцията за записване на акции⁸. Тъй като в настоящия случай Granton-картите са били продавани, при всички случаи е имало промяна на правните и финансовите отношения между страните във връзка с Granton-картата.

18. Следователно в настоящия случай стои само въпросът дали сделката се осъществява „на пазара на ценни книжа“. Това предполага Granton-картата да е ценна книга.

19. Съдът досега не е давал определение за ценни книжа за целите на освобождаването от ДДС по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. В тази връзка принципно възникват два въпроса: какъв вид права обхваща понятието за ценна книга и трябва ли това право да е материализирано, т.е. да е свързано с определен документ или друг предмет?

20. Вторият от тези въпроси няма отношение към случая в главното производство, тъй като е ясно, че Granton-картата материализира право, доколкото с представянето ѝ на съответното предприятие могат да се ползват свързаните с нея права. Трябва обаче да се провери дали правото, което Granton-картата осигурява, а именно получаването на намаления за определени доставки от определени предприятия, е право, което попада в обхвата на понятието за ценни книжа по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива.

21. Тъй като текстът на тази разпоредба е доста неопределен, въпросът трябва да се анализира с оглед на систематичното място, както и на духа и целта на тази норма.

6 — Вж. Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF (C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 48), Решение от 10 март 2011 г. по дело Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Сборник, стр. I-1509, точка 30), Решение от 5 юли 2012 г. по дело DTZ Zadelhoff (C-259/11, точка 22) и Решение от 19 юли 2012 г. по дело Deutsche Bank (C-44/11, точка 36); вж. също Решение от 28 юли 2011 г. по дело Nordea Pankki Suomi (C-350/10, Сборник, стр. I-7359, точка 26).

7 — Вж. Решение по дело Skandinaviska Enskilda Banken (посочено в бележка под линия 6, точка 31 и сл.), Решение по дело DTZ Zadelhoff (посочено в бележка под линия 6, точка 23) и Решение по дело Deutsche Bank (посочено в бележка под линия 6, точка 37); вж. също Решение от 13 декември 2001 г. по дело CSC Financial Services (C-235/00, Recueil, стр. I-10237, точка 33).

8 — Вж. Решение по дело Skandinaviska Enskilda Banken (посочено в бележка под линия 6, точка 33).

1. Систематичен анализ

22. Кралство Нидерландия с основание посочва, че понятието за ценни книжа следва да се тълкува във връзка с изрично посочените в разпоредбата „акции и дялове на дружества или сдружения“, както и „необезпечени облигации“. От формулировката „и други ценни книжа“ всъщност става ясно, че изброените права също са ценни книжа. Предвид това е логично понятието за ценни книжа да обхваща за начало два вида права: членствените права в дружество и правото на парично вземане спрямо длъжник.

23. По-нататък, трябва да се съгласим с мнението на Обединеното кралство, че деривативите, тоест производните на тези права, като например опциите и фючърсите, също са ценни книжа по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. Към освободените от ДДС деривативи спадат права, които при определени условия се трансформират в членствени права в дружество или в право на парично вземане спрямо длъжник. Фактът, че понятието за ценни книжа обхваща такива права, се потвърждава от член 3, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 1777/2005⁹, който предполага да има опции, чиято продажба е сделка в обхвата на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. Наистина, видно от член 23 от този регламент, той още не се е прилагал през релевантния за главното производство период. Въпреки това, още през 2001 г. Комитетът по ДДС с голямо мнозинство приема, че сделките с опции, които се търгуват на регулираните капиталови пазари, са освободени от ДДС на основание член 13, Б, буква г) от Шеста директива¹⁰.

24. Освен това предвиденото в член 13, Б, буква г), точка 5, първо тире от Шеста директива изключение за ценните книжа, установяващи права върху стоки, действително сочи, че по принцип и правата върху доставка на стоки могат да попадат в обхвата на понятието за ценни книжа. Сделките с ценни книжа, установяващи права върху стоки, обаче не са освободени.

25. Другото изключение, по второ тире, предвижда да не се освобождават от ДДС сделките с правата и ценните книжа, посочени в член 5, параграф 3 от Шеста директива. Съгласно буква в) от тази разпоредба държавите членки имат например правото да считат за материално имущество дружествени дялове или акции, приравнени на дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот или част от него. Следователно идеята е в определени случаи прехвърлянето на дружествени права, което принципно е „доставка на услуга“ по смисъла на член 6 от Шеста директива¹¹, да се третира като доставка на стока по смисъла на член 5 от Шеста директива.

26. По този въпрос Съдът е установил, че това изключение от освобождаването от ДДС не се прилага, ако съответната държава членка не се е възползвала от възможността по член 5, параграф 3, буква в) от Шеста директива¹². От това следва, че правата, до които се отнася изключението по второ тире, принципно също могат да бъдат предмет на освободена доставка на ценни книжа по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. Тъй като изключението по второ тире препраща не само към буква в), но и към целия параграф 3 от член 5, би следвало всички посочени в този параграф права да се считат за обхванати от понятието за ценна книга. Член 5, параграф 3 обаче съдържа не само описаните в буква в) хипотези на дружествени права,

9 — Регламент на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388/ЕИО относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 288, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 205).

10 — Насоки от 63-тото заседание от 17 юли 2001 г. — TAXUD/2441/01; относно значението на насоките на Комитета по ДДС вж. моето заключение от 31 януари 2013 г. по дело RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, точка 47 и сл.).

11 — Вж. член 6, параграф 1, алинея втора, първо тире от Шеста директива.

12 — Решение по дело DTZ Zadelhoff (посочено в бележка под линия 6, точка 42).

от които произтича право на собственост върху недвижим имот. В букви а) и б) са посочени освен това и определени права върху недвижими имоти, както и вещни права, които дават на титуляря им право на ползване върху недвижими имоти, без да се изисква тези права да произтичат от членство в дружество.

27. От друга страна, широко формулираното препращане във второ тире към целия член 5, параграф 3 от Шеста директива не налага непременно тълкуването, че към материализираните в ценни книжа права могат да спадат не само членствените права в дружество, правото на парично вземане спрямо длъжник и техните деривативи, но и принципно всякакви права върху недвижими имоти. Препращането всъщност може да се тълкува и в смисъл, че обхваща само онези от посочените в член 5, параграф 3 случаи, които все пак съгласно общото определение попадат в обхвата на понятието за ценна книга.

28. Следователно трябва да се констатира, че от систематична гледна точка понятието за ценни книжа по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива във всички случаи обхваща следните права: членствените права в дружество, правото на парично вземане спрямо длъжник и деривативите на тези права. Тъй като първите два вида права са изрично посочени в разпоредбата, под „други ценни книжа“ следва да се разбират деривативите на тези права.

2. Дух и цел на разпоредбата

29. Както ще покажа по-нататък, това тълкуване не противоречи и на духа и целите на освобождаването от ДДС по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива.

30. Както вече е отбелязвал генералният адвокат Jääskinen, не е ясно какво е основаниято за освобождаване на финансовите операции от данък, тъй като в подготвителните материали не е разгледан този въпрос¹³.

31. До момента Съдът също само бегло е обсъждал въпроса за целта на освобождаването на тези сделки. Действително в съдебната практика многократно е потвърждавана констатацията, че целта на освобождаването на финансовите услуги по член 13, Б, буква г) от Шеста директива е както да се избегне повишаването на разходите по потребителските кредити, така и да се намалят трудностите, свързани с определянето на данъчната основа¹⁴. Това бегло обяснение обаче не е достатъчно, когато става дума за онези освободени сделки, които нито се отнасят до отпускането на кредити, нито създават явни трудности при определянето на данъчната основа.

32. Тъкмо такива са разглежданите в случая освободени сделки с ценни книжа по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива. Нито освобождаването им се отразява на разходите по потребителски кредити, нито продажбата на ценни книжа поражда трудности при определянето на данъчната основа, тъй като по силата на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива основата просто се състои от продажната цена.

33. Съвсем неотдавна генералният адвокат Sharpston констатира, че в крайна сметка не може да се установи целта на освобождаването на сделките с ценни книжа от ДДС¹⁵; аз също не намирам удовлетворително обяснение за това. Действително от практиката на Съда във връзка с целта на освобождаването на операциите, свързани с управлението на специални инвестиционни фондове

13 — Заключение от 16 декември 2010 г. по дело Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Сборник, стр. I-1509, точка 22).

14 — Вж. Решение от 19 април 2007 г. по дело Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Сборник, стр. I-3225, точка 24), Решение от 22 октомври 2009 г. по дело Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Сборник, стр. I-10099, точка 49) и Решение по дело Skandinaviska Enskilda Banken (посочено в бележка под линия 6, точка 21); вж. също Определение от 14 май 2008 г. по дело Tiercé Ladbroke (C-231/07 и C-232/07, Сборник, стр. I-73*, точка 24).

15 — Вж. Заключение от 8 май 2012 г. по дело Deutsche Bank (C-44/11, точка 36 и сл. и точка 51 и сл., както и посочената съдебна практика и правна литература).

по член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива, може да се заключи, че освобождаването на сделките с ценни книжа цели да освободи от ДДС инвестирането в ценни книжа¹⁶. Ако се приеме обаче, че това е единствената цел, би се стигнало до противоречие със съдебната практика, съгласно която се освобождават и стратегическите реструктурирания на активите на дружеството майка¹⁷.

34. При толкова неясно положение е уместно да се опрем на един принцип, който Съдът безброй пъти е повтарял в постоянната си практика: разпоредбите на Шеста директива относно освобождаването от ДДС следва да се тълкуват стриктно, тъй като дерогират общия принцип, че ДДС се начислява върху всяка доставка на стоки и услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице¹⁸.

35. Действително в по-късната си съдебна практика Съдът е доразвил този принцип, като е добавил ограничението, че все пак тълкуването на разпоредбите за освобождаване не бива да е дотолкова стеснено, че да ги лиши от действие, а трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели¹⁹. Ако обаче целта на освобождаването не може да бъде установена — както в настоящия случай не може да бъде установена целта на освобождаването по член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, — трябва без ограничение да се приложи принципът на стриктно тълкуване на разпоредбите за освобождаване от ДДС.

36. Предвид това няма основание за ценна книга по смисъла на тази разпоредба за освобождаване от ДДС да се считат и други права, различни от членствените права в дружество, правата на парично вземане спрямо длъжник и техните деривативи. Изискването за стриктно тълкуване също така не допуска въз основа на препращането в член 13, Б, буква г), точка 5, второ тире от Шеста директива в понятието за ценни книжа да се включват каквито и да било права върху недвижими имоти²⁰.

3. Междинно заключение

37. Granton-картата не дава членствени права в дружество, нито право на парично вземане. Тя не предоставя такива права и под формата на дериватив, тъй като не материализира условни членствени права в дружество, нито условно право на парично вземане, а само дава възможност да се получат определени доставки на намалена цена. Следователно картите за отстъпки като Granton-картите не са „други ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива и продажбата им не е освободена от ДДС по силата на тази разпоредба.

Б – Освобождаване от ДДС на прехвърляемите инструменти по член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива

38. Вторият преюдициален въпрос цели да бъде установено дали Granton-картите представляват „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива и дали продажбата им е освободена от ДДС на това основание.

16 — Вж. Решение от 7 март 2013 г. по дело *Wheels Common Investment Fund Trustees* и др. (C-424/11, точка 19 и цитираната съдебна практика).

17 — Решение по дело *SKF* (посочено в бележка под линия 6, точка 42 и сл.).

18 — Вж. например Решение от 26 юни 1990 г. по дело *Velker International Oil Company* (C-185/89, Recueil, стр. I-2561, точка 19) и Решение от 21 март 2013 г. по дело *PFC Clinic* (C-91/12, точка 23).

19 — Вж. например Решение от 6 ноември 2003 г. по дело *Dornier* (C-45/01, Recueil, стр. I-12911, точка 42) и Решение по дело *PFC Clinic* (посочено в бележка под линия 18, точка 23).

20 — Вж. по-горе, точки 25—27.

39. Наред със сделките, свързани с управлението на сметки, член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива освобождава и сделките „с дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“.

40. Както с основание подчертават Кралство Нидерландия и Обединеното кралство, посочените в разпоредбата примери неизменно се отнасят до правото да се получи определена парична сума. Затова е логично под „други прехвърляеми инструменти“ да се разбира само права да се получи определена парична сума извън хипотезите на дългове и чекове.

41. Подобно становище съответства на духа и целта на разпоредбата за освобождаването на сделките с други прехвърляеми инструменти, така както ги виждам аз. По мое убеждение тук целта е правата, които в стопанския оборот се разглеждат като аналогични на пари, да се третира за целите на ДДС еднакво с паричните престации. Както е известно обаче, паричните престации не се облагат с данък сами по себе си, а само когато са насрещна престация за облагаема доставка — било защото самите те не са доставка нито на стоки, нито на услуги по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива²¹, било защото са освободени от ДДС по силата на член 13, Б, буква г), точка 4 от Шеста директива.

42. Карти като Granton-картите, които дават право само на намаление на цената при получаването на определени доставки, нито материализират право на определена парична сума, нито може да се разглеждат като аналогични на пари.

43. Ето защо на втория преюдициален въпрос следва да се отговори, че Granton-картите не представляват „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива. Следователно и тази разпоредба за освобождаване от ДДС не е приложима към продажбата на Granton-карти.

В – Облагане на използването на Granton-карти

44. Накрая, с третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи как фактът, че при използването на Granton-картата е практически невъзможно да се събере данък върху пропорционална част от платената за нея цена, се отразява на възможността за освобождаването ѝ от ДДС.

45. Запитващата юрисдикция всъщност поставя този въпрос само при хипотезата, че Granton-картите представляват „други ценни книжа“ или „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), съответно точки 5 и 3 от Шеста директива. Тъй като, както показах по-горе, това не е вярно, не е необходимо Съдът да отговаря на този въпрос.

46. Все пак смятам, че изясняването на този въпрос е полезно, тъй като в основата на питането на запитващата юрисдикция може да са залегнали неправилни допускания относно данъчното третиране на картите и ваучерите за отстъпки. Комисията с основание посочва, че в този контекст следва да се вземе предвид практиката на Съда относно използването на ваучери, които дават право на намаление на цената и които в този смисъл са сравними с разглежданата в случая Granton-карта.

21 — Според мен в този смисъл трябва да се разбира Решение от 14 юли 1998 г. по дело First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, стр. I-4387); вж. по-конкретно Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005, p. 47 et sq., p. 153 et sq.

47. Когато Granton-картата се използва, за да се получат посочените върху нея доставки, в самия момент на използването ѝ това не води до начисляване на ДДС. Съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива данъчната основа за получаваните при използването на картата доставки е само действителната цена, която ползвателят на Granton-картата заплаща; само тя образува стойността на насрещната престация.

48. В практиката си Съдът само в два случая е приемал, че при използването на ваучер за намаляване на обичайната цена на дадена доставка самият ваучер има стойност и затова данъчната основа следва да е по-висока от заплатената цена.

49. От една страна, това е случаят, когато данъчнозадълженото лице, което приема ваучера и срещу него предоставя намаление върху цените, може да размени този ваучер с трето лице срещу парична сума²². Това е така, защото в този случай за данъчнозадълженото лице, което го е получило, ваучерът има парична стойност, която при определянето на данъчната основа следва да се третира като платежно средство²³.

50. От друга страна, при използването му ваучерът за намаления върху цените влияе върху определянето на данъчната основа и когато данъчнозадълженото лице, което го приема, преди това само е продало този ваучер. В този случай ваучерът също следва да се третира като платежно средство и при използването му да се приеме, че стойността му е цената, заплатена по-рано за него при продажбата му²⁴.

51. В настоящия случай обаче не е налице никоя от тези две хипотези. Предприятията, които са поели задължение спрямо Granton Advertising да предоставят отстъпки при използването на Granton-карти, нито сами са продали тези карти, нито придобиват право на вземане спрямо трето лице, когато им бъде представена Granton-карта.

52. Ето защо заплатената при придобиването на Granton-картата цена не се отразява на данъчната основа на доставките, които се получават при използването на тази карта. Следователно при използването ѝ също така не следва да се начислява ДДС върху пропорционална част от платената за нея цена.

53. Съгласна съм наистина със запитващата юрисдикция, че ако продажбата на Granton-картата е освободена от ДДС, то би било необходимо този данък да се начислява при използването ѝ, за да се осигури събиране на ДДС върху пълната сума, която крайният потребител е заплатил за посочените върху Granton-картата доставки. Тъй като обаче, както се констатира, разпоредбите за освобождаване от ДДС по член 13, Б, буква г), съответно точки 5 и 3 от Шеста директива не са приложими към продажбата на Granton-карти, всичко, което притежателят на Granton-картата в крайна сметка е заплатил за посочените върху тази карта доставки, се облага с ДДС на два етапа — при продажбата на Granton-картата и при използването ѝ.

54. Ако Съдът намери за необходимо да отговори на третия преюдициален въпрос, предвид изложеното по-горе би следвало отговорът да е в смисъл, че в случаи като разглеждания в главното производство при използването на Granton-картата не следва да се събира ДДС върху пропорционална част от платената за нея цена.

22 — Вж. Решение от 27 март 1990 г. по дело Boots Company (C-126/88, Recueil, стр. I-1235, точка 13).

23 — Решение от 15 октомври 2002 г. по дело Комисия/Германия (C-427/98, Recueil, стр. I-8315, точка 58).

24 — Вж. Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Argos Distributors (C-288/94, Recueil, стр. I-5311, точки 18—20).

V – Заключение

55. В заключение все пак предлагам Съдът да отговори само на първите два преюдициални въпроса на *Gerechtshof 's-Hertogenbosch*, както следва:

Картите за отстъпки като Granton-картите не представляват нито „други ценни книжа“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5, нито „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива.