



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
JULIANE KOKOTT  
od 24. listopada 2013.<sup>1</sup>

**Predmet C-461/12**

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Nizozemska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 13.B, d) točke 3. i 5. Šeste direktive 77/388/EEZ – Izuzeće od plaćanja poreza transakcija utrživim instrumentima i vrijednosnim papirima – Izdavanje kartica za popust“

### I. – Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku još jednom se odnosi na poteškoće koje uzrokuju složeni distribucijski sustavi u pravu o porezu na dodanu vrijednost<sup>2</sup>. Porezni tretman posebnih kartica za popust, što je predmet glavnog postupka, istodobno dotiče dva problematična područja prava o porezu na dodanu vrijednost Unije.
2. S jedne strane riječ je o svrsi izuzeća financijskih transakcija, koje i dalje pripada najvećim pitanjima u vezi s porezom na dodanu vrijednost. Kako je primijetio Odbor za ekonomsku i monetarnu politiku Europskog parlamenta, točni razlozi tog oslobođenja nisu jednoznačno objašnjeni<sup>3</sup>.
3. S druge strane ovaj se postupak odnosi na pitanja oporezivanja porezom na dodanu vrijednost bonova. U tom je smislu Komisija nedavno primijetila da se gospodarski svijet razvio te da propisi o porezu na dodanu vrijednost s time više ne mogu držati korak<sup>4</sup>.
4. Sud u ovom postupku ima mogućnost razviti i precizirati svoju dosadašnju sudsku praksu o problematičnim područjima prava poreza na dodanu vrijednost kako bi djelovao protiv bespomoćnosti institucija Unije i navodne nemoći propisa Unije.

1 – Izvorni jezik: njemački

2 – Vidjeti s tim u vezi moje mišljenje od 13. rujna 2012., Grattan (C-310/11).

3 – Izvješće Odbora za ekonomsku i monetarnu politiku od 15. rujna 2008. o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost s obzirom na tretman usluga osiguranja i financijskih usluga, A6-0344/2008, str. 22.

4 – Vidjeti prijedlog Komisije u vezi s Direktivom Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost s obzirom na tretman bonova bez datuma i broja dokumenta, koja je objavljena na internetskoj stranici [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/legislation\\_proposed/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm) (5. listopada 2013.), str. 2.

## II. – Pravni okvir

5. U razdoblju relevantnom za glavni postupak, od 2001. do 2005., Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica<sup>5</sup> (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) uređivala je pravo poreza na promet Unije.

6. Sukladno članku 13.B, d) Šeste direktive, države članice izuzimaju među ostalim sljedeće:

....

3. transakcije, uključujući ugovaranje, koje se odnose na depozitne i tekuće račune, plaćanja, transfere, dugove, čekove i druge utržive instrumente, ali isključujući naplatu dugova,

...

5. transakcije, uključujući ugovaranje, ali ne i upravljanje ili pohranu, dionicama, udjelima u društvima ili udruženjima, dužničkim i drugim vrijednosnim papirima, ali isključujući:

dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom,

prava ili vrijednosne papire iz članka 5. stavka 3.;

...“

7. Nizozemski Zakon o porezu na promet (Wet op de omzetbelasting) upućuje na te odredbe Šeste direktive.

## III. – Glavni postupak i postupak pred Sudom

8. Predmet glavnog postupka je u bitnome odluka o naknadnoj procjeni poreza na promet za razdoblje između 2001. i 2005., u iznosu od 643.567 eura. Ona je usmjerena protiv nizozemskog društva Granton Advertising BV (u daljnjem tekstu: Granton Advertising), koje je u navedenom razdoblju prodavalo takozvane kartice Granton po cijeni između 15 i 25 eura, a čiji je promet, prema mišljenju porezne uprave, neopravdano izuzet od oporezivanja.

9. Vlasnik kartice Granton je u određenom razdoblju imao pravo na popust za narudžbe kod određenih poduzetnika čije je ime bilo navedeno na predmetnoj kartici. Navedenim su bile obuhvaćene posebne ponude restorana, kina ili hotela. Tipičan se popust sastojao u tome da bi se kupovinom dviju jedinica u biti plaćala cijena samo jedne jedinice. Međutim, kartica Granton nije davala pravo na isplatu novca ili korištenje usluga bez plaćanja cijene.

10. Poduzetnici koji su navedeni na kartici ugovorno su se obvezali Granton Advertisingu da će dodjeljivati popuste. Granton Advertising poduzetnicima nije morao plaćati za navedeno.

<sup>5</sup> — SL L 145, str. 1.

11. Granton Advertising se pred nacionalnim tijelima i sudovima poziva na izuzimanje od oporezivanja prodaje kartica Granton. *Gerechtshof 's-Hertogenbosch*, pred kojim je pokrenut postupak, smatra u tom smislu odlučujućim tumačenje Šeste direktive. On je zbog toga na temelju članka 267. UFEU-a Sudu postavio sljedeća pitanja:

1. Treba li izraz „drugi vrijednosni papiri“ iz članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive tumačiti na način da uključuje karticu Granton, prenosivu karticu korištenu za (djelomično) plaćanje robe i usluga, te ako to jest slučaj, jesu li izdavanje i prodaja takve kartice izuzeti od poreza na promet?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje negativan, treba li izraz „drugi utrživi instrumenti“ iz članka 13.B, d) točke 3. Šeste direktive tumačiti na način da uključuje karticu Granton, te ako to jest slučaj, jesu li izdavanje i prodaja takve kartice izuzeti od poreza na promet?
3. Ako kartica Granton jest „drugi vrijednosni papir“ ili „drugi utrživi instrument“ u gore navedenom smislu, utječe li činjenica da je prilikom njezina korištenja praktički neizvediva naplata poreza na promet koji se odnosi na proporcionalan dio cijene plaćene za karticu, na pitanje izuzeća od poreza na izdavanje i prodaju te kartice?

12. U postupku pred Sudom Kraljevina Nizozemska, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske kao i Komisija podnijele su pisana očitovanja.

#### IV. – Analiza

13. Kao i stranke koje su se očitovale pred Sudom, mišljenja sam da kartica Granton ne predstavlja ni „drugi vrijednosni papir“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive (točka A) ni „drugi utrživi instrument“ u smislu točke 3. iste odredbe (točka B). Iako u odnosu na taj zaključak više ne postoji potreba za odgovorom na treće pitanje, iznijet ću ga podredno u točki C.

##### *A – Izuzeće transakcija vrijednosnim papirima u skladu s člankom 13.B, d) točkom 5. Šeste direktive*

14. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita je li kartica Granton „drugi vrijednosni papir“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive i je li zbog toga prodaja takve kartice izuzeta od poreza na dodanu vrijednost.

15. Prema sudskoj praksi potrebno je ispunjenje dviju općih pretpostavki kako bi transakcija u skladu s člankom 13.B, d) točkom 5. Šeste direktive bila oslobođena od poreza na dodanu vrijednost. Na prvome mjestu, ta transakcija mora biti ostvarena „na tržištu vrijednosnih papira“, a na drugom, ona mora promijeniti pravni i financijski položaj ugovornih strana<sup>6</sup>. Pritom je dovoljno samo da transakcija može stvoriti, izmijeniti ili ugasiti prava i obveze ugovornih stranaka u odnosu na vrijednosne papire<sup>7</sup>.

16. Ujedinjena Kraljevina na temelju te sudske prakse želi izvesti zaključak da u ovom slučaju izuzeće u skladu s člankom 13.B, d) točkom 5. Šeste direktive nije moguće s obzirom na to da izdavanje kartice Granton ne mijenja pravni ili financijski položaj ugovornih stranaka.

6 — Presude od 29. listopada 2009., SKF (C-29/08, Zb., 2009., I-10413, t. 48.), od 10. ožujka 2011., Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Zb., 2011., I-1509, t. 30.), od 5. srpnja 2012., DTZ Zadelhoff (C-259/11, t. 22.) i od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank (C-44/11, t. 36.); vidjeti i presudu od 28. srpnja 2011., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, Zb., 2011., I-7359, t. 26.).

7 — Vidjeti presude Skandinaviska Enskilda Banken (navedenu u bilješci 6., t. 31. i sljedeće točke), DTZ Zadelhoff (navedenu u bilješci 6., t. 23.) i Deutsche Bank (navedenu u bilješci 6., t. 37.); vidjeti i presudu od 13. prosinca 2001., CSC Financial Services (C-235/00, Zb., 2001., I-10237, t. 33.).

17. Međutim treba naglasiti da ne mora sam vrijednosni papir mijenjati pravni ili financijski položaj ugovornih stranaka, nego transakcija koja se u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive mora „odnositi“ na vrijednosni papir. To je obično slučaj kod prodaje vrijednosnog papira kojom se očito mijenja pravni i financijski položaj ugovornih stranaka u pogledu vrijednosnog papira, ali i u slučaju jamstva za preuzimanje dionica<sup>8</sup>. Kako su se u ovom slučaju kartice Granton prodavale, svakako je riječ o promjeni pravnog i financijskog položaja ugovornih stranaka u odnosu na karticu Granton.

18. Slijedom navedenoga u ovom se slučaju postavlja samo pitanje je li riječ o transakciji „na tržištu vrijednosnih papira“. Preduvjet za to jest to da su kartice Granton vrijednosni papiri.

19. Sud dosad još nije definirao što je „vrijednosni papir“ u smislu izuzeća u članku 13.B, d) točki 5. Šeste direktive. S tim u vezi postavljaju se dva pitanja: koje su vrste prava obuhvaćene pojmom vrijednosnih papira i mora li takvo pravo biti materijalizirano, odnosno povezano s određenom pisanom ispravom ili nekim drugim predmetom?

20. Drugo pitanje nije relevantno za glavni postupak jer kartica Granton svakako materijalizira pravo, s obzirom na to da se za korištenje prava koje ona sadržava mora predložiti dotičnom poduzetniku. Potrebno je međutim istražiti je li pravo koje sadrži kartica Granton, a to je pravo na popust za određene usluge određenih poduzetnika, pravo koje je obuhvaćeno pojmom vrijednosnih papira u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive.

21. Budući da je tekst tog propisa poprilično neodređen, ovo je pitanje potrebno razjasniti uz pomoć sustavnosti kao što su smisao i svrha odredbe.

#### 1. Sustavnost

22. Kraljevina Nizozemska pravilno je uputila na to da se u propisu naznačene „dionice, udjeli u društvima ili udruženjima“te „dužnički papiri“ moraju uzeti u obzir kod tumačenja pojma vrijednosnih papira. Na temelju formulacije „i drugim vrijednosnim papirima“ jasno je da se kod naznačenih prava također radi o vrijednosnim papirima. U tom kontekstu je očito da su pojmom vrijednosni papiri obuhvaćene dvije vrste prava: prava držanja udjela u društvu i novčane tražbine prema dužniku.

23. Osim toga, treba se složiti s Ujedinjenom Kraljevinom da i derivati tih prava, kao npr. opcijski i terminski poslovi, također pripadaju pojmu vrijednosnih papira u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive. U izuzete derivate spadaju prava koja pod određenim uvjetima daju pravo na držanje udjela u društvu ili novčanu tražbinu prema dužniku. Da takva prava spadaju u pojam vrijednosnih papira potvrđeno je i u članku 3. stavku 1. Uredbe (EZ) br. 1777/2005<sup>9</sup>, koja pretpostavlja postojanje opcija čija je prodaja izuzeta na temelju članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive. Ta uredba međutim, na temelju svojeg članka 23., još nije primjenjiva u odnosu na razdoblje glavnog postupka. Još je 2001. Odbor za porez na dodanu vrijednost s pretežnom većinom utvrdio da su transakcije opcijama, ostvarene na reguliranim tržištima kapitala, izuzete sukladno članku 13.B, d) točki 5. Šeste direktive<sup>10</sup>.

24. Iz iznimke za dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom na temelju članka 13.B, d) točke 5. prve alineje Šeste direktive proizlazi da u osnovi i prava na isporuku nekog predmeta mogu biti obuhvaćena pojmom vrijednosnog papira. Međutim, upravo se transakcije koje se odnose na dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom ne izuzimaju.

8 — Vidjeti presudu Skandinaviska Enskilda Banke (navedenu u bilješci 6., t. 33.).

9 — Uredba Vijeća (EZ) br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388/EEZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 288, str. 1.)

10 — Smjernice sa 63. zasjedanja od 17. srpnja 2001. – TAXUD/2441/01; vidjeti moje mišljenje o značenju smjernica Odbora za porez na dodanu vrijednost od 31. siječnja 2013., RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, t. 47. i sljedeće točke).

25. Druga iznimka iz druge alineje izostavlja prava ili vrijednosne papire u smislu članka 5. stavka 3. Šeste direktive iz izuzimanja. Na temelju točke (c) te odredbe, države članice imaju mogućnost na primjer dionice ili udjele koji su ekvivalenti dionicama, koji svojem imatelju daju *de jure* ili *de facto* prava vlasništva ili posjeda nepokretne imovine ili njezinog dijela smatrati materijalnom imovinom. Ovdje se dakle radi o tome da u određenim slučajevima prijenos udjela u društvu, koji u biti predstavlja uslugu u smislu članka 6. Šeste direktive<sup>11</sup>, treba smatrati prijenosom same nepokretne imovine, a time i isporukom robe u smislu članka 5. Šeste direktive.

26. Sud je u tom smislu utvrdio da ta iznimka u odnosu na izuzimanje ne vrijedi ako dotična država članica nije iskoristila mogućnost iz članka 5. stavka 3. točke (c) Šeste direktive<sup>12</sup>. Iz toga proizlazi da prava navedena u iznimci iz druge alineje načelno mogu predstavljati i izuzete vrijednosne papire sukladno članku 13.B, d) točki 5. Šeste direktive. Budući da iznimka iz druge alineje ne upućuje samo na točku (c) nego na cijeli treći stavak članka 5., sva tamo navedena prava moraju biti obuhvaćena pojmom vrijednosnog papira. Članak 5. stavak 3. ne sadrži samo slučajeve udjela u društvu koji uspostavljaju pravo vlasništva na nepokretnoj imovini koji su opisani u točki (c). Usto, točke (a) i (b) opisuju udjele na nepokretnoj imovini kao i stvarna prava koja svojem imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine, a da se ta prava ne uspostavljaju držanjem udjela u društvu.

27. S druge strane nije obvezno tumačenje da, na temelju širokog upućivanja izuzimanja druge alineje na cijeli članak 5. stavak 3. Šeste direktive, vrijednosne papire načelno mogu predstavljati i prava na nepokretnoj imovini, a ne samo držanje udjela u društvu, novčane tražbine prema dužniku te njihovi derivati. Upućivanje se naprotiv može tumačiti tako da obuhvaća samo slučajeve članka 5. stavka 3., koji na temelju opće definicije općenito pripadaju pojmu vrijednosnog papira.

28. Stoga valja utvrditi da sukladno sistematici odredbe pojam vrijednosnog papira u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive svakako obuhvaća sljedeća prava: pravo držanja udjela u društvu, pravo na novčanu tražbinu prema dužniku i derivate tih prava. Budući da su prva dva prava jasno navedena u odredbi, „drugi vrijednosni papiri“ stoga označavaju derivate tih prava.

## 2. Smisao i svrha

29. Kako ću pokazati u tekstu koji slijedi, taj zaključak također se ne dovodi u pitanje smislom i svrhom izuzimanja na temelju članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive.

30. Kako je već utvrdio i nezavisni odvjetnik Jääskinen, svrha izuzimanja financijskih transakcija nejasna je s obzirom na to da ni pripremni zakonski akti ne obrađuju to pitanje<sup>13</sup>.

31. Sud je također dosad dotaknuo pitanja svrhe izuzimanja samo u grubim crtama. Ipak sudska praksa na više mjesta sadrži utvrđenja da su različita izuzimanja u odnosu na financijske transakcije predviđena člankom 13.B, d) točkom 5. Šeste direktive služila izbjegavanju povećanja troškova potrošačkoga kredita te poteškoća u utvrđivanju porezne osnovice<sup>14</sup>. To objašnjenje međutim nije zadovoljavajuće za ona izuzimanja koja se ne odnose na dodjelu kredita niti za ona kod kojih se pokazuju znatne poteškoće u utvrđivanju porezne osnovice.

11 — Vidjeti članak 6. stavak 1. podstavak 2. prvu alineju Šeste direktive.

12 — Presuda DTZ Zadelhoff (navedena u bilješki 6., t. 42.)

13 — Mišljenje od 16. prosinca 2010., Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, Zb., 2011., I-1509, t. 22.)

14 — Vidjeti presude od 19. travnja 2007., Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Zb., 2007., I-3225, t. 24.), od 22. listopada 2009., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, Zb., 2009., I-10099, t. 49.) i Skandinaviska Enskilda Banken (navedenu u bilješki 6., t. 21.); vidjeti i rješenje od 14. svibnja 2008., Tiercé Ladbroke (C-231/07 i C-232/07, Zb., 2008., I-73\*, t. 24.).



32. Međutim oboje vrijedi za izuzeće transakcija vrijednosnim papirima na temelju članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive, koje ovdje treba ispitati. To izuzeće nema utjecaj na troškove potrošačkoga kredita niti postoje poteškoće u utvrđivanju porezne osnovice u slučaju prodaje vrijednosnih papira, s obzirom na to da se ona prema članku 11.A stavku 1., a) može odrediti na temelju prodajne cijene.

33. Nezavisna odvjetnica Sharpston još nedavno nije uspjela konačno ustanoviti svrhu izuzeća transakcija vrijednosnim papirima<sup>15</sup>, a ni ja za navedeno ne pronalazim zadovoljavajuće rješenje. Iz sudske prakse Suda, a vezano za svrhu izuzeća upravljanja investicijskim fondovima sukladno članku 13.B, d) točki 6. Šeste direktive, može se zaključiti da je izuzeće transakcija vrijednosnim papirima namijenjeno izuzimanju financijskih investicija od poreza na dodanu vrijednost<sup>16</sup>. Ako bi se to shvaćalo kao jedina svrha, to bi bilo protivno sudskoj praksi Suda, prema kojoj je i strategijska prodaja poslovnih udjela grupe obuhvaćena izuzećem<sup>17</sup>.

34. U toliko nejasnoj situaciji primjereno je prisjetiti se načela koje je Sud nebrojeno mnogo puta naveo u svojoj stalnoj sudskoj praksi: odredbe Šeste direktive o izuzeću treba usko tumačiti, s obzirom na to da one predstavljaju iznimke od općeg načela da svaka isporuka robe i usluga, koju porezni obveznik obavi u zamjenu za plaćanje, podliježe porezu na dodanu vrijednost<sup>18</sup>.

35. Sud je doduše u svojoj sudskoj praksi to načelo naknadno nadopunio rezervom, da tumačenje izuzeća ipak ne treba biti tako usko da oduzme učinak izuzećima te da radi toga mora biti u skladu s ciljevima koji se tim izuzećima žele postići<sup>19</sup>. Ako – kao u ovom slučaju izuzeća sukladno članku 13.B, d) točki 5. Šeste direktive – nije moguće određivanje takvog cilja, načelo uskog tumačenja izuzeća mora se bezrezervno primijeniti.

36. U tom kontekstu nema razloga vrijednosnim papirima u smislu tog izuzeća smatrati druga prava osim prava držanja udjela u društvu, prava na novčanu tražbinu prema dužniku i derivata tih prava. Naloženo usko tumačenje također isključuje iz pojma vrijednosnog papira, zbog upućivanja u članku 13.B, d) točki 5. drugoj alineji Šeste direktive, sva prava na nepokretnoj imovini<sup>20</sup>.

### 3. Privremeni zaključak

37. Kartica Granton ne daje pravo na držanje udjela u društvu ni pravo na novčanu tražbinu. Iz nje ne proistječu ni takva prava u obliku derivata jer ne sadrži uvjetovano pravo na držanje udjela u društvu ili na novčanu tražbinu, već samo omogućuje stjecanje usluge za smanjenu kupovnu cijenu. Stoga kartica za popust kao što je to kartica Granton nije „drugi vrijednosni papir“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive, tako da njezina prodaja na temelju te odredbe nije izuzeta od poreza.

### B – Izuzeće transakcija utrživim instrumentima u skladu s člankom 13.B, d) točkom 3. Šeste direktive

38. Drugim prethodnim pitanjem nastoji se obrazložiti je li kartica Granton „drugi utrživi instrument“ u smislu članka 13.B, d) točke 3. Šeste direktive i je li zbog toga prodaja takve kartice izuzeta od poreza na dodanu vrijednost.

15 — Vidjeti mišljenje od 8. svibnja 2012., Deutsche Bank (C-44/11, t. 36. i sljedeće točke te t. 51. i sljedeće točke kao i tamo navedenu sudsku praksu i literaturu).

16 — Vidjeti presudu od 7. ožujka 2013., Wheels Common Investment Fund Trustees i dr. (C-424/11, t. 19. i tamo navedenu sudsku praksu).

17 — Presuda SKF (navedena u bilješci 6., t. 42. i sljedeće točke)

18 — Vidjeti presude od 26. lipnja 1990., Velker International Oil Company (C-185/89, Zb., 1990., I-2561, t. 19.) i od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, t. 23.).

19 — Vidjeti presude od 6. studenoga 2003., Dornier (C-45/01, Zb., 2003., I-12911, t. 42.) i PFC Clinic (navedenu u bilješci 18., t. 23.).

20 — Vidjeti točke 25. do 27. ovog mišljenja.

39. Članak 13.B, d) točka 3. Šeste direktive, osim transakcija koje su povezane s vođenjem računa, izuzima i transakcije u vezi s „dugovima, čekovima i drugim utrživim instrumentima“.

40. Kako su Kraljevina Nizozemska i Ujedinjena Kraljevina ispravno istaknule, svaki od primjera navedenih u odredbi daje pravo na određenu novčanu tražbinu. Očito je dakle da „drugim utrživim instrumentima“ valja smatrati samo ona prava koja – a da nisu dug ili ček – daju pravo na određenu novčanu tražbinu.

41. Takvo shvaćanje također je u skladu sa svrhom i ciljem koje pripisujem izuzeću transakcija utrživim instrumentima. Mišljenja sam da je riječ o pravima koja se u prometu promatraju kao novac te ih treba, s obzirom na porez na dodanu vrijednost, tretirati kao i isplatu novca. Poznato je da se isplata novca kao takva ne oporezuje, nego se samo smatra naknadom za oporezovanu uslugu, a to je zato što pritom nije riječ o isporuci robe ili usluge u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive<sup>21</sup>, ili zato što je izuzeta od oporezivanja na temelju članka 13 B, d) točke 4. Šeste direktive.

42. Kartica kao što je kartica Granton, koja samo daje pravo na popust pri kupnji određenih usluga, ne daje pravo na određeni iznos novca niti se u prometu smije smatrati novcem.

43. Stoga se na drugo pitanje mora odgovoriti na način da kartica za popust kao što je to kartica Granton nije „drugi utrživi instrument“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive. To izuzeće dakle također nije primjenjivo na prodaju kartica Granton.

#### *C – Oporezivanje korištenja kartice Granton*

44. Trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev naposljetku pita koji utjecaj na izuzeće kartice Granton ima okolnost da je pri korištenju te kartice praktično nemoguća naplata poreza u odnosu na razmjerni dio za karticu plaćene naknade.

45. To pitanje sud koji je uputio zahtjev doduše postavlja samo u slučaju da kartica Granton predstavlja „drugi vrijednosni papir“ ili „drugi utrživi instrument“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive. Budući da navedeno, kako je prethodno prikazano, nije slučaj, Sud na njega ne mora odgovarati.

46. Međutim, smatram da bi pojašnjenje tog pitanja bilo svrsishodno s obzirom na to da bi pitanje suda koji je uputio zahtjev moglo sadržavati netočne pretpostavke o oporezivanju porezom na dodanu vrijednost kartica za popust ili bonova. Komisija ispravno upućuje na sljedeće: ako se promatra sudska praksa Suda u vezi s korištenjem bonova, njihovo korištenje daje pravo na sniženje cijene te se u tom smislu može usporediti s karticom Granton.

47. Ako se kartica Granton koristi za stjecanje na njoj navedenih usluga, tada to u vrijeme njezina korištenja ne vodi do naplate poreza na dodanu vrijednost. Porezna osnovica za usluge stečene pri korištenju kartice je, sukladno članku 11.A stavku 1. a) Šeste direktive, cijena koju korisnik kartice Granton stvarno treba platiti, koja sama predstavlja vrijednost naknade.

48. Naime, Sud je u svojoj sudskoj praksi samo u dva slučaja utvrdio da u slučaju korištenja bona za smanjenje redovne cijene neke usluge sam bon ima vrijednost, što utječe na povećanje porezne osnovice u odnosu na plaćenu cijenu.

21 — Tako valja shvatiti presudu od 14. srpnja 1998., *First National Bank of Chicago* (C-172/96, Zb., 1998., I-4387); vidjeti detaljnije: Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005., str. 47. i sljedeće stranice te str. 153. i sljedeće stranice.

49. To je s jedne strane slučaj kada porezni obveznik, koji primi bon za smanjenje cijene, ima mogućnost taj isti bon kod treće osobe zamijeniti za novac<sup>22</sup>. Tada bon koji stekne porezni obveznik ima za njega novčanu vrijednost koja se mora uzeti u obzir pri utvrđivanju porezne osnovice<sup>23</sup>.

50. S druge strane, bon za smanjenje cijene uzima se u obzir pri utvrđivanju porezne osnovice u slučaju njegova korištenja kada je porezni obveznik, koji primi bon, isti prethodno sam prodao. U tom slučaju bon treba tretirati kao sredstvo plaćanja i prilikom njegova korištenja odrediti mu vrijednost koja je dobivena kod njegove prethodne prodaje<sup>24</sup>.

51. U ovom slučaju, međutim, nije riječ ni o jednoj od tih situacija. Poduzetnici koji su se obvezali Granton Advertisingu da će u slučaju korištenja kartice Granton dati određene popuste nisu sami prodali dotičnu karticu niti stječu pravo od treće osobe zahtijevati plaćanja na temelju predočavanja kartice.

52. Cijena koja je plaćena pri stjecanju kartice Granton stoga nema nikakav utjecaj na poreznu osnovicu za usluge stečene pri njezinu korištenju. Slijedom navedenoga, u slučaju njezina korištenja ne mora se naplatiti porez u odnosu na razmjerni dio za karticu plaćene naknade.

53. Moram se složiti sa sudom koji je uputio zahtjev, da bi se u slučaju izuzeća prodaje kartice Granton morao naplatiti porez na dodanu vrijednost u slučaju njezina korištenja kako bi se osigurala naplata poreza na dodanu vrijednost u odnosu na puni iznos koji je krajnji potrošač platio za stjecanje usluge navedene na kartici Granton. Međutim, s obzirom na to da se na prodaju kartice Granton ipak ne primjenjuje izuzeće u smislu članka 13.B, d) točke 5. Šeste direktive, kroz dva je koraka – prodajom kartice Granton i njezinim korištenjem – porezom na dodanu vrijednost obuhvaćeno sve što je vlasnik kartice Granton konačno platio za stjecanje usluga navedenih na njoj.

54. Ako bi Sud smatrao potrebnim odgovoriti na treće prethodno pitanje, na njega bi u skladu s navedenim trebalo odgovoriti na način da se, u situaciji kao u glavnom postupku, u slučaju korištenja kartice Granton ne mora naplatiti porez u odnosu na razmjerni dio za karticu plaćene naknade.

## V. – Zaključak

55. Zaključno međutim predlažem da se samo na prva dva pitanja koja je postavio *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* odgovori na sljedeći način:

Kartica za popust poput kartice Granton ne predstavlja „drugi vrijednosni papir“ u smislu članka 13.B, d) točke 5. ni „drugi utrživi instrument“ u smislu članka 13.B, d) točke 3. Šeste direktive.

22 — Vidjeti presudu od 27. ožujka 1990., *Boots Company* (C-126/88, Zb., 1990., I-1235, t. 13.).

23 — Presuda od 15. listopada 2002., *Komisija/Njemačka* (C-427/98, Zb., 2002., I-8315, t. 58.)

24 — Vidjeti presudu od 24. listopada 1996., *Argos Distributors* (C-288/94, Zb., 1996., I-5311, t. 18. do 20.).