



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 12 czerwca 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Szósta dyrektywa VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część B lit. d) pkt 3 i 5 — Pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” i „innych papierów handlowych” — System promocji sprzedaży — Karta rabatowa — Podstawa opodatkowania

W sprawie C-461/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Niderlandy) postanowieniem z dnia 11 października 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 października 2012 r., w postępowaniu:

Granton Advertising BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, A. Rosas (sprawozdawca), D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Noort oraz C. Wissels, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz E. Manhaeve'a, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 października 2013 r.,

* Język postępowania: niderlandzki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Granton Advertising BV (zwaną dalej „Granton Advertising”) a Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor den Haag (inspektorem służby skarbowej dla okręgu Hagi/biuro w Hadze, zwanym dalej „inspektorem”) w przedmiocie objęcia podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) dokonywanych przez Granton Advertising w latach 2001–2005 transakcji sprzedaży kart rabatowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 11 część A szóstej dyrektywy, zawarty w jej tytule VIII, „Podstawa opodatkowania”, i zatytułowany „Na terytorium kraju”, stanowi w ust. 3:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

[...]

b) obniżek cen i rabatów dostępnych klientowi oraz uwzględnianych w momencie dostawy;

[...]”.

- 4 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju” – należący do jej tytułu X, „Zwolnienia” – zawiera części A („Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”), B („Pozostałe zwolnienia”) i C („Prawo wyboru”).

- 5 Zgodnie z art. 13 część B omawianej dyrektywy:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają [...]:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

3. transakcje, łącznie z negocjacjami [transakcje, w tym pośrednictwo], dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów [wierzytelności], czeków i papierów wartościowych, z wyjątkiem jednakże odzyskiwania długów i faktoringu [czeków i innych papierów handlowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów];

[...]

5. transakcje, łącznie z negocjacjami [transakcje, w tym pośrednictwo], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem:
- dokumentów ustanawiających własność [tytuł prawny do] towarów,
 - praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3,
- [...]”.

Prawo niderlandzkie

- 6 Artykuł 11 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym, stanowi:
- „1. Na warunkach określonych w rozporządzeniu wykonawczym z podatku zwolnione są:
- [...]
- i. następujące dostawy towarów i świadczenie usług:
- [...]
- 2° transakcje – łącznie z pośrednictwem, jednak z wyjątkiem przechowywania i zarządzania – dotyczące papierów wartościowych lub innych instrumentów udziałowych, z wyjątkiem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów;
- [...]
- j. następujące usługi:
- [...]
- 2° transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące wpłat pocztowych i bieżących rachunków, depozytów, płatności, transferów, wierzytelności, czeków i innych papierów handlowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów;
- [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 7 Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym przypadają na lata 2001–2005, w którym to okresie Granton Advertising, spółka prawa niderlandzkiego występująca do dnia 7 czerwca 2004 r. pod firmą Granton Marketing BV, wydawała i sprzedawała karty o nazwie „Granton” (zwane dalej „kartami Granton”). Karty te, sprzedawane konsumentom po cenie od 15 do 25 EUR, uprawniały tych konsumentów do nabycia określonej liczby towarów i usług na preferencyjnych warunkach od sprzedawców i usługodawców, takich jak restauracje, kina, hotele lub sauny, którzy zawarli w tym względzie umowę z Granton Advertising (zwanymi dalej „uczestniczącymi przedsiębiorstwami”). Karty Granton były dostępne w punktach sprzedaży, które otrzymywały od Granton Advertising wynagrodzenie za każdą sprzedaną kartę Granton.

- 8 Z przytoczonego przez sąd odsyłający brzmienia wzorcowej umowy zawartej między Granton Advertising i uczestniczącym przedsiębiorstwem wynika, że współpraca uczestniczących przedsiębiorstw z Granton Advertising miała na celu przyciągnięcie klienteli nabywającej ich towary i usługi. W tym celu uczestniczące przedsiębiorstwa zobowiązywały się akceptować przedstawiane im ważne karty Granton i dostarczać towary lub usługi wymienione na każdej karcie Granton, o wartości nieprzekraczającej maksymalnej kwoty wskazanej na karcie.
- 9 Z brzmienia wzorca umowy wynika również, że Granton Advertising zajmowała się także projektowaniem, produkcją, dystrybucją, promocją i sprzedażą kart Granton. Po podpisaniu umowy Granton Advertising nie obciążała uczestniczących przedsiębiorstw żadnymi kwotami z tytułu kart Granton ani też nie otrzymywała od nich żadnych świadczeń.
- 10 Co się tyczy charakterystyki omawianych kart, sąd odsyłający wyjaśnia, że każda karta Granton uprawniała jej posiadacza do zniżki w odniesieniu do zamówień złożonych u uczestniczących przedsiębiorstw, których nazwy figurowały na tej karcie. Zniżka była przyznawana stosownie do ofert wskazanych na każdej karcie, przy czym oferty te były różnej natury, zgodnie z ustaleniami poczynionymi między uczestniczącym przedsiębiorstwem a Granton Advertising. Posiadacze karty otrzymywali zniżki poprzez okazanie karty, oddanie kuponu załączonego do karty lub umieszczenie odpowiedniej wzmianki na karcie przez dane uczestniczące przedsiębiorstwo. Posiadacze karty Granton mogli także uzyskać w wielu przypadkach, tytułem innych korzyści, dwie jednostki proponowanego towaru lub usługi za cenę jednej. Ponadto karty Granton zostały pomyślane w ten sposób, że ich posiadacz korzystał z ofert od pierwszego jej użycia. W określonych przypadkach karta pozwalała, przez cały okres jej ważności, a zatem najczęściej przez sześć miesięcy, na wielokrotne, a nawet codzienne korzystanie z oferty lub ofert, do których uprawniała.
- 11 Co więcej, karty Granton nie były imienne, lecz na okaziciela. Nie można ich było natomiast wymienić na pieniądze lub towary.
- 12 W roku 2005 inspektor przeprowadził kontrolę księgowości Granton Advertising. Uznawszy, że sprzedaż kart Granton przez to przedsiębiorstwo stanowiła transakcję objętą podatkiem VAT, inspektor wydał w stosunku do niego decyzję w sprawie określenia dodatkowego zobowiązania z tytułu podatków obrotowych. Wskutek sprzeciwu wniesionego przez Granton Advertising kwota określona w spornej decyzji została ustalona na 643 567 EUR.
- 13 Granton Advertising, która utrzymywała, że sprzedaż kart Granton była zwolniona z podatku VAT, zaskarżyła wspomnianą decyzję inspektora do Rechtbank Breda (sądu pierwszej instancji w Bredzie). Rechtbank Breda oddalił jednakże powództwo Granton Advertising, wskazując, że karty Granton nie mieściły się w zakresie pojęć „innych rodzajów papierów wartościowych” lub „innych papierów handlowych” w rozumieniu szóstej dyrektywy, w szczególności ze względu na kontekst, w jakim pojęcia te występują we wspomnianej dyrektywie, i na ich znaczenie w języku niderlandzkim oraz w innych wersjach językowych dyrektywy. Ponadto w opinii Rechtbank Breda pojęcia te powinny być interpretowane w sposób ścisły.
- 14 Granton Advertising wniosła odwołanie od orzeczenia Rechtbank Breda do sądu odsyłającego – Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch). Sąd ten jest zdania, że należy rozważyć szerszą wykładnię pojęć „innych rodzajów papierów wartościowych” i „innych papierów handlowych” niż ta dokonana przez Rechtbank Breda. Niemniej sąd odsyłający stwierdza, że ani geneza dyrektywy, ani doktryna, ani istniejące orzecznictwo nie pozwalają ustalić zakresu tych pojęć w kontekście takim jak kontekst sprawy w postępowaniu głównym.

15 W powyższych okolicznościach *Gerechthof 's-Hertogenbosch* postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy termin »inne rodzaje papierów wartościowych« występujący w art. 13 część B lit. d) pkt [5] szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on kartę Granton, którą można przenieść na osobę trzecią i która jest wykorzystywana do (częściowej) zapłaty za towary i usługi, a jeśli tak, to czy wystawianie i sprzedaż takiej karty są zwolnione z podatku obrotowego?
- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze: czy termin »inne papiery handlowe« występujący w art. 13 część B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje on kartę Granton, którą można przenieść na osobę trzecią i która jest wykorzystywana do (częściowej) zapłaty za towary i usługi, a jeśli tak, to czy wystawianie i sprzedaż takiej karty są zwolnione z podatku obrotowego?
- 3) Jeżeli karta Granton jest »innym papierem wartościowym« lub »innym papierem handlowym« we wskazanym powyżej rozumieniu, to czy okoliczność, że w praktyce iluzoryczne jest pobieranie przy okazji korzystania z tej karty podatku obrotowego od stosunkowej części wynagrodzenia uiszczanego za kartę, ma znaczenie dla kwestii, czy jej wystawianie i sprzedaż są zwolnione z podatku obrotowego?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

16 Zadając powyższe pytania, które należy rozważyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego stanowi transakcję odnoszącą się do „innych rodzajów papierów wartościowych” lub „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT.

Uwagi wstępne

- 17 Należy zauważyć, że kwestia objęcia kart Granton podatkiem VAT i ewentualnego wymiaru tego podatku zależy od charakterystyki prawnej i ekonomicznej tych kart (zob. podobnie wyrok Komisja/Niemcy, C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo). Tym samym, skoro pytania zadane przez sąd odsyłający odnoszą się w szczególności do kwestii ewentualnego zwolnienia transakcji polegających na sprzedaży takich kart, tytułem wstępu należy ustalić zasady regulujące ich wprowadzanie do obrotu, jako że dane te mają wpływ na identyfikację transakcji podlegających opodatkowaniu oraz na ocenę ich charakteru.
- 18 Z postanowienia odsyłającego wynika w tym względzie, że posiadacz karty Granton może otrzymać produkty lub usługi oferowane przez uczestniczące przedsiębiorstwa na preferencyjnych warunkach, uzgodnionych między tymi przedsiębiorstwami a Granton Advertising, w tym między innymi po obniżonych cenach. Tymczasem o ile brzmienie pytań prejudycjalnych wskazuje, że karta Granton jest „wykorzystywana do (częściowej) zapłaty” za dostawę towarów i świadczenie usług, o tyle z innych elementów postanowienia odsyłającego wynika, że uczestniczące przedsiębiorstwo – za okazaniem karty przez jej posiadacza – konkretnie rzecz ujmując, rezygnuje z wymagania części normalnej ceny, a zatem ów posiadacz nie dokonuje żadnej płatności do wysokości kwoty takiej niżki.
- 19 Należy bowiem uznać, że okoliczność, iż uczestniczące przedsiębiorstwo godzi się zrezygnować z pobrania kwoty odpowiadającej zniżce uzyskanej zgodnie z tymi preferencyjnymi warunkami, stanowi – jak również podniosła Komisja Europejska w uwagach na piśmie – rabat cenowy

w rozumieniu art. 11 część A ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału rabat taki, którego nie włącza się do podstawy opodatkowania danej transakcji, oznacza w szczególności różnicę między normalną ceną sprzedaży detalicznej a kwotą rzeczywiście otrzymaną przez sprzedawcę detalicznego (zob. podobnie wyroki: *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, pkt 22; *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, pkt 16).

- 20 Ponadto jeśli chodzi o podstawę opodatkowania transakcji polegających na sprzedaży kart Granton, należy zauważyć, że kwoty wpłacane przez konsumentów na rzecz Granton Advertising z tytułu nabycia karty Granton nie mogą zostać uznane za stanowiące pośrednio świadczenie wzajemne, lub jego część, w stosunku do świadczeń, które owi konsumenci mają otrzymać następnie ze strony uczestniczących przedsiębiorstw. Nie istnieje bowiem wystarczająco bezpośredni związek między kwotą uiszczoną przez tych konsumentów celem nabycia karty Granton a towarami lub usługami ewentualnie uzyskanymi przez tych samych konsumentów ze strony uczestniczących przedsiębiorstw (zob. podobnie wyroki: *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, pkt 12; *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22).
- 21 W tym względzie – pomijając okoliczność, że nie istnieje żadna umowa między posiadaczami kart Granton a uczestniczącymi przedsiębiorstwami i że przedsiębiorstwa te nie otrzymują żadnej części dochodów uzyskiwanych przez Granton Advertising ze sprzedaży tych kart – nie istnieje, co więcej, żaden konieczny związek między dokonaną przez konsumenta celem otrzymania karty Granton zapłatą a wartością ewentualnie uzyskaną przez tego samego konsumenta zniżek u uczestniczących przedsiębiorstw. Wysokość ewentualnych zniżek, uzależniona między innymi od używania tej karty i dostępności ofert po stronie uczestniczących przedsiębiorstw, jest przypadkowa i praktycznie niemożliwa do ustalenia z wyprzedzeniem (zob. analogicznie wyrok *Lebara*, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 38).
- 22 Wobec powyższego należy uznać, po pierwsze, że – odmiennie niż wskazuje sąd odsyłający – używanie karty Granton nie może stanowić „zapłaty” w rozumieniu szóstej dyrektywy, jako że chodzi tu w istocie o obniżkę ceny, po drugie, że rabatów cenowych przyznanych przez uczestniczące przedsiębiorstwa nie włącza się do podstawy opodatkowania ewentualnych transakcji przeprowadzanych między tymi przedsiębiorstwami a posiadaczami karty Granton, i po trzecie, że pytania zadane przez ten sąd mają na celu w szczególności ustalenie, czy transakcja sprzedaży kart Granton konsumentom, niezależnie od innych transakcji potencjalnie przeprowadzanych między tymi samymi konsumentami a uczestniczącymi przedsiębiorstwami, powinna być zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT.

W przedmiocie zwolnienia transakcji sprzedaży kart Granton

- 23 Co się tyczy kwestii tego, czy transakcje polegające na sprzedaży kart Granton podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem VAT, należy ustalić, czy takie karty rabatowe mieszczą się w zakresie pojęć „innych rodzajów papierów wartościowych” lub „innych papierów handlowych” występujących, odpowiednio, w pkt 5 i 3 art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy.
- 24 Wszystkie strony, które przedstawiły Trybunałowi uwagi na piśmie, a mianowicie rządy niderlandzki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska, twierdzą, że karty rabatowe takie jak karta Granton nie są objęte zakresem wspomnianych pojęć, a co za tym idzie, ich sprzedaż nie stanowi transakcji zwolnionej z opodatkowania podatkiem VAT.
- 25 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału wyrażenia użyte celem oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyrok *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo), i że wyrażenia te powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ wspomniane

zwolnienia stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (wyroki: Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, pkt 13; Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, pkt 20).

- 26 Aby ustalić, czy karty rabatowe takie jak karty Granton objęte są zakresem pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” albo pojęcia „innych papierów handlowych” występujących w art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy, należy dokonać analizy w szczególności brzmienia tego przepisu, kontekstu, w jaki wpisują się te pojęcia, oraz celów zwolnienia, które przepis ten ustanawia (zob. w szczególności podobnie wyroki: Merck, 292/82, EU:C:1983:335, pkt 12; ebookers.com Deutschland, C-112/11, EU:C:2012:487, pkt 12; a także RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, pkt 23).

Czy karty Granton mieszczą się w zakresie pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych”?

- 27 Jeśli chodzi o brzmienie przepisu przewidującego sporne zwolnienie, należy przypomnieć, że na mocy art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają między innymi transakcje dotyczące „akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów wartościowych”. Chociaż zwolnienie to obejmuje więc konkretnie, po pierwsze, tytuły przyznające prawo własności w odniesieniu do osób prawnych, a po drugie, tytuły ustanawiające dług, to jednak „inne rodzaje papierów wartościowych”, o których mowa w tym przepisie, należy co najmniej zaliczyć także do „tytułów”. W konsekwencji należy je uznać za mające charakter porównywalny z innymi wyraźnie wymienionymi w tym przepisie tytułami.
- 28 Powyższe stwierdzenie znajduje potwierdzenie w tytułach wyraźnie wyłączonych ze zwolnienia przewidzianego w omawianym przepisie, a mianowicie ustanawiających tytuł prawny do towarów, oraz w akcjach lub udziałach odpowiadających akcjom, których posiadanie zapewnia prawne lub faktyczne przyznanie własności lub korzystania z nieruchomości lub jej części, o ile państwo członkowskie uznaje akcje i prawa udziałowe za dobra materialne zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, pkt 42). Charakter tych ostatnich praw jako „tytułów”, w zakresie, w jakim ustanawiają one między innymi prawo własności rzeczy ruchomych lub nieruchomych, stanowi bowiem – pomimo ich wykluczenia z zakresu zwolnienia przewidzianego przez ten przepis – wskazówkę co do tego, co należy rozumieć przez „tytuł” do celów art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy.
- 29 W odniesieniu do kontekstu tego przepisu należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym transakcje zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy należą, ze względu na ich charakter, do transakcji finansowych. Pomimo że transakcje te, które zdefiniowane zostały ze względu na charakter świadczonych usług, niekoniecznie muszą być dokonywane przez banki lub instytucje finansowe, to jednak należą one, jako całość, do dziedziny transakcji finansowych (zob. podobnie wyrok Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 W odniesieniu do celów omawianego przepisu trzeba dodać, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż zwolnienie z podatku VAT transakcji finansowych wymienionych w art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy służy w szczególności zaradzeniu trudnościom związanym z ustaleniem podstawy opodatkowania i kwoty podlegającego odliczeniu podatku VAT (wyroki: Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 24; Skandinaviska Enskilda Banken, EU:C:2011:137, pkt 21).
- 31 Co się tyczy kwestii tego, czy w niniejszej sprawie kartę rabatową taką jak kartę Granton należy uznać za „inne rodzaje papierów wartościowych” w rozumieniu art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, trzeba przede wszystkim zauważyć, że kiedy konsument kupuje taką kartę, nie nabywa on ani prawa własności spółki Granton Advertising, ani wierzytelności związanej z tym przedsiębiorstwem, ani też

jakiegokolwiek prawa mającego związek z tymi prawami. Karta Granton charakteryzuje się bowiem tym, że przyznaje jej posiadaczowi jedynie prawo do uzyskania zniżek w odniesieniu do cen produktów i usług oferowanych przez uczestniczące przedsiębiorstwa.

- 32 Następnie z analizy zasadniczych cech karty Granton wynika, w oparciu o dane zawarte w przekazanych Trybunałowi aktach, że karta ta nie ma żadnej nominalnej wartości i nie może zostać wymieniona z uczestniczącymi przedsiębiorstwami na pieniądze lub towary. Wobec powyższego sprzedaż takiej karty konsumentom nie stanowi ze swej natury transakcji finansowej w rozumieniu orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 22, 23; a także Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, pkt 24–27).
- 33 Wreszcie, zważywszy, że podstawa opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu odpowiada cenie płaconej przez konsumentów za nabycie kart Granton, obliczenie podatku VAT na tej podstawie nie powinno przedstawiać szczególnych trudności.
- 34 Biorąc pod uwagę okoliczność, że sformułowanie użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy wymaga ścisłej wykładni, co zostało przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że karty rabatowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie są objęte zakresem pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych” w rozumieniu art. 13 część B lit. d) pkt 5 tej dyrektywy.

Czy karty Granton mieszczą się w zakresie pojęcia „innych papierów handlowych”?

- 35 Należy przypomnieć, że zgodnie z brzmieniem art. 13 część B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają transakcje dotyczące między innymi „depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów [wierzytelności], czeków i papierów wartościowych [...] [czeków i innych papierów handlowych]”.
- 36 Na wzór ustaleń poczynionych w pkt 29 niniejszego wyroku w odniesieniu do pojęcia „innych rodzajów papierów wartościowych”, o którym mowa w art. 13 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, należy przyjąć, że transakcje zwolnione na mocy pkt 3 tego przepisu również należą do dziedziny transakcji finansowych (zob. podobnie wyrok Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, pkt 22).
- 37 Należy uściślić, że art. 13 część B lit. d) pkt 3 szóstej dyrektywy dotyczy między innymi instrumentów płatniczych takich jak чеки. Tymczasem, jak zostało przypomniane w pkt 18 i 31 niniejszego wyroku, mimo że karty Granton dają prawo do rabatów cenowych, nie stanowią one jako takie instrumentu płatniczego do celów tej dyrektywy. W szczególności, jak również podniósł rząd Zjednoczonego Królestwa, nawet jeśli karty takie są zbywalne i mogą zostać odsprzedane po określonej cenie, zasada ich funkcjonowania nie wiąże się z jakimkolwiek transferem pieniędzy, w przeciwieństwie do płatności, transferów i czeków.
- 38 Biorąc pod uwagę okoliczność, że sformułowanie użyte dla określenia zwolnienia przewidzianego w art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy wymaga ścisłej wykładni, co zostało przypomniane w pkt 25 niniejszego wyroku, należy uznać, że karty rabatowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie są objęte zakresem pojęcia „innych papierów handlowych” w rozumieniu art. 13 część B lit. d) pkt 3 tej dyrektywy.
- 39 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi transakcji odnoszącej się do „innych

rodzajów papierów wartościowych” ani do „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

- ⁴⁰ Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część B lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że sprzedaż karty rabatowej takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi transakcji odnoszącej się do „innych rodzajów papierów wartościowych” ani do „innych papierów handlowych” w rozumieniu, odpowiednio, pkt 5 i 3 tego przepisu, obejmującego określone transakcje, które państwa członkowskie zwalniają z podatku od wartości dodanej.

Podpisy