JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. október 24.(1)

C-461/12. sz. ügy

Granton Advertising BV

kontra

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag

(A Gerechtshof ‘s-Hertogenbosch [Hollandia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Hozzáadottérték-adó – A 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. és 5. alpontja – A forgatható értékpapírokra és az értékpapírokra vonatkozó ügyletek adómentessége – Kedvezményre jogosító kártyák kiadása”

I – **Bevezetés**

1. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát ismét az összetett értékesítési rendszerek által a héajogban okozott nehézségek képezik.(2) A különleges kedvezményre jogosító kártyáknak az alapeljárás tárgyát képező adójogi kezelése rögtön az uniós héajog két problematikus területét érinti.

2. Egyfelől a pénzügyi ügyletek adómentességeinek céljáról van szó, amely továbbra is a héával kapcsolatos nagy talányok közé tartozik. Amint azt ugyanis az Európai Parlament Gazdasági és Monetáris Bizottsága legutóbb megjegyezte, e mentesség pontos indokait sohasem magyarázták meg egyértelműen.(3)

3. A jelen eljárás másfelől érintőlegesen az utalványok héaszempontú kezelésének kérdéseit is érinti. A Bizottság ezzel kapcsolatban nemrégiben értelemszerűen megjegyezte,

hogy a gazdasági élet továbbfejlődött, és a héára vonatkozó rendelkezések ezzel már nem tudtak lépést tartani.(4)

4. A Bíróságnak a jelen eljárásban alkalma nyílik arra, hogy továbbfejlessze és pontosítsa a héajog e problematikus területein kialakított eddigi ítélkezési gyakorlatát, az uniós szervek tanácstalanságának és az uniós rendelkezések állítólagos tehetetlenségének megszüntetése érdekében.

II – **Jogi háttér**

5. Az alapeljárásban releváns 2001–2005-ös időszak tekintetében a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(5) (a továbbiakban: hatodik irányelv) szabályozza az uniós forgalmiadójogot.

6. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól többek között a következőket:

„[…]

3. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, amelyek a betétekre, a folyószámlákra, a fizetésekre, az átutalási forgalomra, a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoznak, kivéve a követelésbehajtást és a faktoringot;

[…]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti őrzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következők kivételével:

– termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányok,

– az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;

[…]”

7. A forgalmi adóról szóló holland törvény (Wet op de omzetbelasting) a hatodik irányelv e rendelkezéseihez igazodik.

III – **Az alapeljárás és a Bíróság előtti eljárás**

8. Az alapeljárás tárgyát lényegében a 2001–2005-ös időszakra nézve 643 567 euró összegű forgalmi adó utólagos megállapításáról szóló értesítés képezi. Ezt a holland Granton Advertising BV elnevezésű társasággal (a továbbiakban: Granton Advertising) szemben bocsátották ki, amely az említett időszakban úgynevezett Grantonkártyákat értékesített 15 és 25 euró közötti áron, és ezen ügyleteket az adóhatóság álláspontja szerint jogellenesen kezelte adómentes ügyletekként.

9. A Grantonkártya-birtokos egy maghatározott időszakon keresztül kedvezményhez jutott bizonyos, a kártyán egyenként felsorolt vállalkozások bizonyos szolgáltatásainak igénybevételekor. E szolgáltatások körébe tartoztak például különböző éttermek, mozik vagy szállodák bizonyos ajánlatai. Az egyik tipikus kedvezmény abban állt, hogy két egység vásárlása esetén csak egy egység árát kellett kifizetni. A Grantonkártya ellenben nem teremtett jogosultságot pénzre vagy szolgáltatások fizetés nélküli igénybevételére.

10. A kártyán felsorolt vállalkozások a Granton Advertisinggal szemben szerződésben a kedvezmények biztosítására vállaltak kötelezettséget. A Granton Advertisingnak ezért nem kellett a vállalkozásoknak fizetnie.

11. A Granton Advertising a nemzeti hatóságok és bíróságok előtt a Grantonkártyák értékesítésének adómentességére hivatkozik. A jogvitával jelenleg elbíráló Gerechtshof ’s-Hertogenbosch (’s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) e tekintetben döntő jelentőségűnek tekinti a hatodik irányelv értelmezését. Az EUMSZ 267. cikk alapján ezért a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti „egyéb értékpapír” kifejezést, hogy az magában foglalja azt a Grantonkártyát, amely olyan forgalomképes kártya, amelyet termékek és szolgáltatások (részbeni) kifizetéséhez használnak, és amennyiben igen, akkor mentes-e a forgalmi adó alól az ilyen kártya kiadása és értékesítése?

2. Amennyiben nem így van, akkor úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja szerinti „egyéb forgatható értékpapírok” kifejezést, hogy az magában foglalja az ilyen Grantonkártyát, és amennyiben igen, akkor mentes-e a forgalmi adó alól az ilyen kártya kiadása és értékesítése?

3. Amennyiben a Grantonkártya a fenti értelemben vett „egyéb értékpapírnak” vagy „egyéb forgatható értékpapírnak” minősül, akkor azon kérdés tekintetében, hogy kiadása és értékesítése mentes-e a forgalmi adó alól, jelentőséggel bír-e az, hogy a gyakorlatban nem lehetséges e kártya használata során adót kivetni a kártya vételárának arányos része után?

12. A Bíróság előtti eljárásban a Holland Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV – **A jogkérdésről**

13. A Bíróság előtt észrevételt benyújtó minden érdekelttel együtt azon az álláspontón vagyok, hogy a Grantonkártya sem a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírnak” (lásd ehhez az A. pontot), sem az említett rendelkezés 3. alpontja értelmében vett „egyéb forgatható értékpapírnak” nem tekinthető (lásd ehhez a B. pontot). Jóllehet e következtetésekre tekintettel a harmadik kérdés megválaszolására már nincs szükség, a C. pontban másodlagosan e kérdéssel is foglalkozni fogok.

A – *Az értékpapírügyleteknek a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentessége*

14. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a Grantonkártya esetében a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírról” van-e szó, és hogy az ilyen kártya értékesítése ezért mentes-e a héa alól.

15. Az ítélkezési gyakorlat szerint két általános feltételnek kell teljesülnie ahhoz, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti ügylet mentesüljön a héa alól. Az ügyletnek egyrészt „az értékpapírpiacon” végzett ügyletnek kell lennie, másrészt meg kell változtatnia a szerződő felek jogi és pénzügyi helyzetét.(6) E tekintetben elegendő, ha az ügylet csak alkalmas arra, hogy értékpapírokra vonatkozó jogokat és kötelezettségeket hozzon létre a szerződő felek számára, azokat módosítsa vagy megszüntesse.(7)

16. Úgy tűnik, hogy az Egyesült Királyság azt a következtetést kívánja levonni ezen ítélkezési gyakorlatból, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség a jelen ügyben már csak azért sem alkalmazható, mert a Grantonkártya kiadása még nem változtatja meg a szerződő felek jogi és pénzügyi helyzetét.

17. Hangsúlyozni kell mindazonáltal, hogy nem magának az értékpapírnak kell megváltoztatnia a szerződő felek jogi és pénzügyi helyzetét, hanem az ügyletnek, amelynek a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében értékpapírra kell „vonatkozn[ia]”. Ez történik rendszerint az értékpapír átruházásakor, ami nyilvánvalóan megváltoztatja a szerződő felek jogi és pénzügyi helyzetét az értékpapír tekintetében, ez lehet azonban a helyzet a részvényjegyzési garanciavállalás esetében is.(8) Mivel a jelen ügyben a Grantonkártyákat átruházták, a Grantonkártya vonatkozásában mindenképpen megváltozott a szerződő felek jogi és pénzügyi helyzete.

18. A jelen ügyben tehát csak annak kérdése merül fel, hogy „az értékpapírpiacon” végzett ügyletről van-e szó. Ez azt feltételezi, hogy a Grantonkártya értékpapírnak minősül.

19. A Bíróság eddig még nem határozta meg, hogy mi minősül a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség értelmében vett értékpapírnak. Ezzel összefüggésben alapvetően két kérdés merül fel: a jogok milyen típusai tartoznak az értékpapír fogalma körébe, és okiratba foglaltnak kell-e lennie egy ilyen jognak, vagyis össze kell-e kapcsolódnia egy bizonyos okirattal vagy más tárggyal?

20. A második kérdés az alapeljárás szempontjából nem releváns, mivel a Grantonkártya mindenképpen egy jogot foglal okiratba, mert azt a hozzá kapcsolódó jogok gyakorlásához be kell mutatni az adott vállalkozónak. Meg kell azonban vizsgálni, hogy a Grantonkártya által megtestesített jog, nevezetesen a bizonyos vállalkozások bizonyos szolgáltatásaira vonatkozó kedvezményre való jogosultság, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett értékpapír fogalma körébe tartozó jognak minősül-e.

21. Mivel az említett rendelkezés szövege teljes mértékben bizonytalan, e kérdést a rendelkezés rendszerének, valamint értelmének és céljának segítségével kell tisztázni.

1. A rendszer

22. A Holland Királyság helyesen mutatott rá arra, hogy a rendelkezésben kifejezetten említett „részvények[…], gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesülő részesedés[…]”, valamint az „adóskötelezvények[…]” fogalmát fel kell használni az

értékpapír fogalmának értelmezéséhez. A „vagy egyéb értékpapírokra” megfogalmazás ugyanis egyértelművé teszi, hogy az említett jogok esetében szintén értékpapírokról van szó. Erre tekintettel kézenfekvő, hogy először a jogok két típusát vonjuk az értékpapír fogalma alá: a gazdasági társaságban megtestesülő részesedési jogokat és az adóssal szembeni pénzköveteléshez való jogokat.

23. Ezenfelül egyet kell érteni az Egyesült Királysággal abban, hogy e jogok származékai, mint például az opciós és határidős ügyletek is a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett értékpapírok körébe tartoznak. Az adómentes származékok körébe tartoznak azok a jogok, amelyek bizonyos feltételek mellett jogosultságot teremtenek egy gazdasági társaságban megtestesülő részesedési jogra vagy egy adóssal szembeni pénzkövetelésre. Azt, hogy az ilyen jogok az értékpapír fogalma alá tartoznak, alátámasztja az 1777/2005/EK rendelet(9) 3. cikkének (1) bekezdése, amely azt feltételezi, hogy léteznek olyan opciók, amelyek értékesítése a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség alá tartozik. Jóllehet az említett rendelet annak 23. cikke értelmében az alapeljárás időszakára még nem alkalmazható. A héabizottság azonban már 2001-ben túlnyomó többséggel megállapította, hogy az azon opciókkal végzett ügyletek, amelyekkel a szabályozott tőkepiacokon kereskednek, a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontja alapján adómentesek.(10)

24. Jóllehet a termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányokra vonatkozó, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának első francia bekezdésében foglalt kivétel arra enged továbbá következtetni, hogy főszabály szerint a valamely termék értékesítéséhez kapcsolódó jogok is az értékpapír fogalma alá tartozhatnak. A termékek feletti rendelkezési jogot megtestesítő okmányokra vonatkozó ügyletek azonban éppen nem adómentesek.

25. A második francia bekezdés további kivétele a hatodik irányelv 5. cikkének (3) bekezdése szerinti jogokat vagy értékpapírokat vonja ki az adómentesség alól. Az említett rendelkezés c) pontja értelmében a tagállamok materiális javaknak tekinthetik például a részvényeket vagy ezzel egyenértékű érdekeltségeket, amelyek az ingatlanra jogilag, illetve ténylegesen tulajdon- vagy birtokjogot biztosítanak. Ez esetben tehát arról van szó, hogy a gazdasági társaságban megtestesülő jogok átruházását, ami főszabály szerint a hatodik irányelv 6. cikke értelmében vett szolgáltatásnyújtást képez,(11) bizonyos esetekben az ingatlan átruházásával azonos módon és így a hatodik irányelv 5. cikke értelmében vett termékértékesítésként kezelik.

26. A Bíróság ezzel kapcsolatban megállapította, hogy ez az adómentesség alóli kivétel nem alkalmazható, ha az érintett tagállam nem élt a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontja szerinti lehetőséggel.(12) Ebből az következik, hogy a második francia bekezdés szerinti kivételben említett jogok főszabály szerint szintén egy, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja alapján mentesített értékpapír tárgyát képezhetik. Mivel azonban a második francia bekezdés szerinti kivétel nemcsak a c) pontra, hanem az 5. cikk teljes (3) bekezdésére hivatkozik, minden ott említett jognak az értékpapír fogalma alá kell tartoznia. Az 5. cikk (3) bekezdése azonban nemcsak a gazdasági társaságban megtestesülő olyan jogok c) pontban foglalt – előzőekben ismertetett – eseteit tartalmazza, amelyek egy ingatlanon fennálló tulajdonjogot közvetítenek. Az a) és a b) pont ezenfelül az ingatlanokkal kapcsolatos jogokat és olyan dologi jogokat is említ, amelyek birtokosuk számára használati jogot biztosítanak az ingatlan felett, anélkül, hogy e jogokat csak egy gazdasági társaságban megtestesülő részesedés közvetítené.

27. Másfelől nem szükségszerű az olyan értelmezés, hogy az adómentesség második francia bekezdésének erre a hatodik irányelv 5. cikkének teljes (3) bekezdésére való tág hivatkozására tekintettel nemcsak a gazdasági társaságban megtestesülő részesedési jogok, az adóssal szembeni pénzkövetelésre való jogok, valamint ezek származékai, hanem főszabály szerint az ingatlanokkal kapcsolatos összes jog is azon jogok körébe tartozik, amelyek értékpapír tárgyát képezhetik. A hivatkozás sokkal inkább úgy is értelmezhető, hogy az csak az 5. cikk (3) bekezdésének azon eseteire terjed ki, amelyek az általános fogalommeghatározás szerint általában az értékpapír fogalma alá tartoznak.

28. Megállapítható tehát, hogy rendszertani megközelítésben a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett értékpapír fogalma az alábbi jogokat mindenképpen magában foglalja: a gazdasági társaságban megtestesülő részesedési jogok, az adóssal szembeni pénzköveteléshez való jogok és e jogok származékai. Mivel a jogok első két típusát a rendelkezés kifejezetten felsorolja, az „egyéb értékpapírok” e jogok származékait jelentik.

2. Az értelem és a cél

29. Amint azt a következőkben be fogom mutatni, ezen értelmezési eredményt a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség értelme és célja sem kérdőjelezi meg.

30. Amint azt már Jääskinen főtanácsnok megállapította, a pénzügyi ügyletek adómentességének célja nem egyértelmű, mivel a jogszabály-előkészítő munkálatok nem foglakoznak ezzel a kérdéssel.(13)

31. Eddig a Bíróság is csak érintőlegesen foglalkozott e mentességek céljának megállapításával. Jóllehet az ítélkezési gyakorlat többszörösen tartalmazza annak megállapítását, hogy a pénzügyi ügyletek tekintetében a hatodik irányelv 13. cikke B. részének d) pontjában szabályozott különböző adómentességek a fogyasztói hitelek költségei emelkedésének, valamint az adóalap meghatározásával kapcsolatos nehézségeknek az elkerülését szolgálják.(14) E magyarázat mindazonáltal alkalmasint nem kielégítő azon mentességek esetében, amelyek nem a hitelnyújtáshoz kapcsolódnak, illetve nem okoznak nyilvánvaló nehézséget az adóalap meghatározásával kapcsolatban.

32. Mindkettő igaz azonban a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti értékpapírokra vonatkozó ügyletek jelen ügyben vizsgálandó adómentessége esetében. E mentesség nem gyakorol hatást a fogyasztói hitelek költségeire, és például egy értékpapír értékesítésekor az adóalap meghatározása sem okoz nehézséget, mivel az a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében egyszerűen az eladási ár útján képezhető.

33. Sharpston főtanácsnok nemrégiben végső soron nem tudta megállapítani az értékpapírokra vonatkozó ügyletek adómentességének célját,(15) és én sem találok erre vonatkozóan kielégítő magyarázatot. Jóllehet a Bíróságnak a befektetési alapok kezelésének a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontja szerinti adómentességének céljával kapcsolatos ítélkezési gyakorlata arra engedhet következtetni, hogy az értékpapírokra vonatkozó ügyletek adómentessége a pénzbefektetést hivatott mentesíteni a héa alól.(16) Azonban az, ha ezt tekintjük az egyetlen célnak, ellentétes a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, amely szerint az adómentesség a részesedések csoportstratégiai értékesítésére is kiterjed.(17)

34. Egy ilyen ennyire tisztázatlan helyzetben célszerű egy olyan elvet emlékezetbe idézni, amelyet a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatban számtalanszor rögzített: a hatodik irányelv rendelkezéseit szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek azon főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.(18)

35. Jóllehet a Bíróság ezen elvet ítélkezési gyakorlatában később azzal a korlátozással egészítette ki, hogy az adómentesség azonban nem értelmezhető annyira szigorúan, hogy a mentességek ne tudják kifejteni hatásukat, és ezért az értelmezésnek összhangban kell állnia a mentességek által elérni kívánt célokkal.(19) Ha azonban e cél – miként a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja szerinti adómentesség jelen esetében – nem azonosítható, akkor az adómentességek szigorú értelmezésének elve korlátlanul alkalmazandó.

36. Minderre tekintettel nem indokolt az említett adómentesség értelmében vett értékpapírnak tekinteni a gazdasági társaságban megtestesülő részesedési jogoktól, az adóssal szembeni pénzköveteléshez való jogoktól és az ezek származékaitól eltérő jogok biztosítását. A megkívánt szigorú értelmezés azt is kizárja, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdésében foglalt hivatkozás alapján minden ingatlanokkal kapcsolatos jogot az értékpapír fogalma alá soroljunk.(20)

3. Közbenső következtetés

37. A Grantonkártya nem biztosít sem társaságban megtestesülő részesedési jogot, sem pénzszolgáltatásra való jogosultságot. Az származék formájában sem közvetít ilyen jogokat, mivel annak tárgyát nem egy társaságban megtestesülő részesedési jogra vagy pénzszolgáltatásra való feltételes jog képezi, hanem csak egy szolgáltatás csökkentett vételáron való igénybevételét teszi lehetővé. A Grantonkártyához hasonló kedvezményre jogosító kártya esetében tehát nem a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírról” van szó, és így annak értékesítése nem adómentes e rendelkezés alapján.

B – *A forgatható értékpapírokra vonatkozó ügyletnek a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja szerinti adómentessége*

38. A második előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés azt kívánja kideríteni, hogy a Grantonkártya a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja értelmében vett „egyéb forgatható értékpapírnak” minősül-e, és hogy mentes-e a héa alól az ilyen kártya értékesítése.

39. A számlák vezetésével összefüggő ügyletek mellett a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja „a követelésekre, a csekkekre és az egyéb forgatható értékpapírokra vonatkoz[ó] [ügyleteket]” is mentesíti az adó alól.

40. Amint azt mind a Holland Királyság, mind az Egyesült Királyság helyesen hangsúlyozta, az említett rendelkezésben említett példák minden esetben egy bizonyos pénzösszegre való jogosultságot közvetítenek. Ezért kézenfekvő, hogy az „egyéb forgatható értékpapírok” kifejezés alatt is csak olyan jogokat értsünk, amelyek – anélkül hogy követelésnek vagy csekknek minősülnének – egy bizonyos pénzösszegre való jogosultságot biztosítanak.

41. E megközelítés az általam a forgatható értékpapírokra vonatkozó ügyletek adómentességének tulajdonított értelemmel és céllal is összhangban áll. Meggyőződésem szerint ebben az esetben arról van szó, hogy azokat a jogokat, amelyeket a forgalomban a pénzhez hasonlónak tekintik, héaszempontból a pénz átadásához hasonló módon kell kezelni. A pénz átadását mint olyat azonban elismerten nem adóztatják, hanem az csak egy adóztatott szolgáltatás ellenszolgáltatása, akár mert e tekintetben nem a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról van szó,(21) akár mert azt a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 4. alpontja mentesíti azt az adó alól.

42. A Grantonkártyához hasonló olyan kártya tárgyát azonban, amely csak árkedvezményre való jogosultságot közvetít bizonyos szolgáltatások igénybevétele esetén, nem egy bizonyos pénzösszegre való jogosultság képezi, és azt alighanem a forgalomban sem tekintik a pénzhez hasonlónak.

43. A második kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a Grantonkártyához hasonló kedvezményre jogosító kártya nem minősül a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja értelmében vett „egyéb forgatható értékpapírnak”. Ezen adómentesség tehát szintén nem alkalmazható a Grantonkártya értékesítésére.

C – *A Grantonkártya használatának adóztatása*

44. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végezetül azt kívánja megtudni, hogy milyen hatást gyakorol a Grantonkártya adómentességére az a körülmény, hogy a gyakorlatban nem lehetséges e kártya használata során adót kivetni a kártya vételárának arányos része után.

45. Jóllehet a kérdést előterjesztő bíróság e kérdést csak arra az esetre teszi fel, ha a Grantonkártya a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5., illetve 3. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírnak” vagy „egyéb forgatható értékpapírnak” minősül. Mivel – amint az fent megállapítást nyert – nem ez a helyzet, a Bíróságnak e kérdést nem kell megválaszolnia.

46. Mindazonáltal célszerűnek tartom e kérdés tisztázását, mert a kérdést előterjesztő bíróság kérdésének alapjául a kedvezményre jogosító kártyák vagy utalványok héaszempontú kezelésére vonatkozó téves feltevések szolgálhatnak. A Bizottság helyesen mutatott rá arra, hogy e tekintetben figyelembe kell venni a Bíróság olyan utalványok használatával kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát, amelyek használatuk esetén árkedvezményre való jogosultságot biztosítanak, és amelyek e tekintetben összehasonlíthatók a jelen ügy szerinti Grantonkártyával.

47. Ha a Grantonkártyát felhasználják az azon feltüntetett szolgáltatások igénybevételéhez, akkor ez a használat időpontjában nem vezet héakivetésre. A kártya használatakor igénybe vett szolgáltatások adóalapja a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében csak a Grantonkártya használója által ténylegesen fizetendő ár, amely a teljesítés egyedüli ellenértékét képezi.

48. A Bíróság az ítélkezési gyakorlatában ugyanis csak két esetben feltételezte, hogy valamely utalványnak egy szolgáltatás rendes árának csökkentésére történő felhasználása

esetén maga az utalvány is értékkel rendelkezik, és így a fizetett árnál magasabb összegű adóalapot eredményez.

49. Egyrészt ez a helyzet akkor, ha az adóalany, aki árkedvezményre jogosító utalványt fogad el, ezen utalványt egy harmadik személynél pénzre válthatja át.(22) Ebben az esetben ugyanis az adóalany által megszerzett utalvány pénzértékkel bír számára, és azt fizetőeszközként kell figyelembe venni az adóalap meghatározásakor.(23)

50. Az árkedvezményre jogosító utalvány másrészt akkor bír jelentőséggel használatakor az adóalap meghatározása szempontjából, ha az azt elfogadó adóalany az utalványt korábban maga értékesítette. Az utalványt ebben az esetben szintén fizetőeszközként kell kezelni, és használata esetén a korábbi értékesítésével szerzett bevétel értékén kell figyelembe venni.(24)

51. A jelen ügyben azonban e két eset egyike sem forog fenn. A vállalkozások, amelyek a Granton Advertisinggal szemben kötelezettséget vállaltak arra, hogy a Grantonkártya felhasználása esetén kedvezményt nyújtanak, nem maguk értékesítették a Grantonkártyát, és a Grantonkártya bemutatásából harmadik személlyel szembeni fizetési igényük sem támad.

52. A Grantonkártya megvételekor fizetett vételár tehát nem gyakorol hatást a Grantonkártya használata során igénybe vett szolgáltatások adóalapjára. A kártya használata során ezért adót sem kell kivetni a kártya vételárának arányos része után.

53. Jóllehet a kérdést előterjesztő bírósággal egyet kell érteni abban, hogy a Grantonkártya értékesítésének adómentessége esetén héát kellene kivetni annak használatára annak biztosítása érdekében, hogy héa terhelje azt a teljes összeget, amelyet a végső fogyasztó a Grantonkártyán feltüntetett szolgáltatások igénybevételére fordított. Mivel azonban a Grantonkártya értékesítésére – amint láttuk – nem alkalmazhatók a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5., illetve 3. alpontja szerinti adómentességek, két lépésben – mégpedig a Grantonkártya értékesítésekor, valamint annak használatakor – minden olyan összeg a héa hatálya alá kerül, amelyet a Grantonkártya birtokosa végeredményben a Grantonkártyán feltüntetett szolgáltatások igénybevételére fordított.

54. Amennyiben a Bíróság szükségesnek tekintené a harmadik előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolását, arra mindezek alapján azt a választ kellene adni, hogy az alapeljárás szerintihez hasonló helyzetben nem kell adót kivetni a Grantonkártya használata során a kártya vételárának arányos része után.

V – **Végkövetkeztetések**

55. Végeredményben azonban azt javaslom a Bíróságnak, hogy csak a Gerechtshof ’s-Hertogenbosch első két előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére adjon választ, a következőképpen:

A Grantonkártyához hasonló kedvezményre jogosító kártya nem minősül sem a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja értelmében vett „egyéb értékpapírnak”, sem a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 3. alpontja értelmében vett „egyéb forgatható értékpapírnak”.

1 – Eredeti nyelv: német.

---

2 – Lásd ehhez legutóbb a C-310/11. sz. Grattan-ügyre vonatkozó 2012. szeptember 13-i indítványomat (az EBHT-ban még nem tették közzé).

---

3 – A Gazdasági és Monetáris Bizottság 2008. szeptember 15-i jelentése a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv biztosítás és pénzügyi szolgáltatások tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslatról, A6–0344/2008., 22. o.

---

4 – Lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó bizottsági javaslatot, dátum és dokumentumszám nélkül közzétéve a http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_de.htm weboldalon (lehívva 2013. október 5-én), 2. o.

---

5 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

---

6 – A C-29/08. sz. SKF-ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10413. o.) 48. pontja; a C-540/09. sz. Skandinaviska Enskilda Banken ügyben 2011. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-1509. o.) 30. pontja; a C-259/11. sz. DTZ Zadelhoff ügyben 2012. július 5-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 22. pontja és a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 36. pontja; lásd a C-350/10. sz. Nordea Pankki Suomi ügyben 2011. július 28-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-7359. o.) 26. pontját is.

---

7 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Skandinaviska Enskilda Banken ügyben hozott ítélet 31. és azt követő pontjait, a 6. lábjegyzetben hivatkozott DTZ Zadelhoff ügyben hozott ítélet 23. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Deutsche Bank ügyben hozott ítélet 37. pontját; lásd a C-235/00. sz. CSC Financial Services ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-10237. o.) 33. pontját is.

---

8 – Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Skandinaviska Enskilda Banken ügyben hozott ítélet 33. pontját.

---

9 – A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL L 288., 1. o.).

---

10 – A 2001. július 17-i 63. ülésén hozott iránymutatás – TAXUD/2441/01.; a héabizottság iránymutatásainak jelentőségéhez lásd a C-155/12. sz. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland ügyre vonatkozó 2013. január 31-i indítványom (az EBHT-ban még nem tették közzé) 47. és azt követő pontjait.

---

11 – Lásd a hatodik irányelv 6. cikke (1) bekezdése második albekezdésének első francia bekezdését.

---

12 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott DTZ Zadelhoff ügyben hozott ítélet 42. pontja.

---

13 – A C-540/09. sz. Skandinaviska Enskilda Banken ügyre vonatkozó 2010. december 16-i főtanácsnoki indítvány (EBHT 2011., I-1509. o.) 22. pontja.

---

14 – Lásd a C-455/05. sz. Velvet & Steel Immobilien ügyben 2007. április 19-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-3225. o.) 24. pontját, a C-242/08. sz. Swiss Re Germany Holding ügyben 2009. október 22-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-10099. o.) 49. pontját és a 6. lábjegyzetben hivatkozott Skandinaviska Enskilda Banken ügyben hozott ítélet 21. pontját; lásd a C-231/07. és C-232/07. sz., Tiercé Ladbroke egyesített ügyekben 2008. május 14-én hozott végzés (EBHT 2008., I-73*. o.) 24. pontját is.

---

15 – Lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyre vonatkozó 2012. május 8-i indítvány (az EBHT-ban még nem tették közzé) 36. és azt követő pontját, valamint 51. és azt követő pontjait, továbbá az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot és irodalmat.

---

16 – Lásd a C-424/11. sz., Wheels Common Investment Fund Trustees és társai ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

---

17 – A 6. lábjegyzetben hivatkozott SKF-ügyben hozott ítélet 42. és azt követő pontjai.

18 – Lásd csak a C-185/89. sz. Velker International Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990., I-2561. o.) 19. pontját és a C-91/12. sz. PFC Clinic ügyben 2013. március 21-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 23. pontját.

19 – Lásd csak a C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12911. o.) 42. pontját és a 18. lábjegyzetben hivatkozott PFC Clinic ügyben hozott ítélet 23. pontját.

20 – Lásd a fenti 25–27. pontot.

21 – Így kell értelmezni a C-172/96. sz. First National Bank of Chicago ügyben 1998. július 14-én hozott ítéletet (EBHT 1998., I-4387. o.); részleteiben lásd Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, 2005., 47. és azt követő oldal, valamint 153. és az követő oldalak.

22 – Lásd a C-126/88. sz. Boots Company ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1235. o.) 13. pontját.

23 – A C-427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-8315. o.) 58. pontja.

24 – Lásd a C-288/94. sz. Argos Distributors ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-5311. o.) 18–20. pontját.