

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

12 päivänä kesäkuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 ja 5 alakohta – ”Muun arvopaperin” tai ”muun siirrettävän asiakirjan” käsitteet – Myynninedistämisjärjestelmä – Alennuskortti – Veron peruste

Asiassa C-461/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Gerechthof 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on esittänyt 11.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.10.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Granton Advertising BV

vastaa

Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor Den Haag,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, A. Rosas (esittelevä tuomari), D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Noort ja C. Wissels,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell, avustajanaan barrister R. Hill,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener ja E. Manhaeve,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Granton Advertising BV

(jäljempänä Granton Advertising) ja Inspecteur van de Belastingdienst Haaglanden/kantoor den Haag (Haaglandenin verohallinnon Haagin toimiston verotarkastaja, jäljempänä verotarkastaja) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista Granton Advertisingin vuosina 2001–2005 toteuttamista alennuskorttien myyntitoimista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin VIII osastossa, ”Veron peruste”, olevan 11 artiklan A kohdan, jonka otsikko on ”Maan alueella”, 3 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen ei ole sisällytettävä:

--

b) sellaisia ostajalle tai vastaanottajalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jolloin liiketoimi suoritetaan;

--”

4 Kyseisen direktiivin X osastossa, ”Vapautukset”, oleva 13 artikla, jonka otsikko on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, sisältää A kohdan (”Tietuille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”), B kohdan (”Muut vapautukset”) ja C kohdan (”Valintaoikeus”).

5 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet --, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

d) seuraavat liiketoimet:

--

3. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

--

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan

– tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

– 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

--”

Alankomaiden oikeus

6 Liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting), joka annettiin 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasiaan, 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Asetuksella säädettyihin edellytyksiin vapautetaan verosta seuraavat:

--

i. seuraavat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset:

--

2° liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallinnointia ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja;

--

j. seuraavat palvelujen suoritukset:

--

2° liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat käyttö- ja talletustilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirtokelpoisia asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Pääasian oikeudenkäyntiin liittyvät tosiseikat tapahtuivat ajanjaksona, joka sijoittui vuosiin 2001–2005 ja jonka aikana Granton Advertising, joka on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka nimi oli 7.6.2004 asti Granton Marketing BV, myi ja jakeli nimellä Granton kutsuttuja kortteja (jäljempänä Granton-kortit). Nämä kortit, joita myytiin kuluttajille 15–25 euron hintaan, antoivat heille vastineeksi oikeuden tiettyjen tavaroiden hankkimiseen tai tiettyjen palvelujen suorituksiin edullisin ehdoin elinkeinonharjoittajilta ja yrityksiltä, jotka olivat muun muassa ravintoloita, elokuvateattereita, hotelleja tai saunoja, jotka olivat tehneet Granton Advertisingin kanssa tätä koskevan sopimuksen (jäljempänä sidosyritykset). Granton-kortteja sai myyntitoimistoista, joille Granton Advertising maksoi jokaisesta myydystä Granton-kortista.

8 Granton Advertisingin ja sidosyrityksen välisen vakiosopimuksen, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lainannut, ehdoista ilmenee, että sidosyritysten tavoitteena niiden tehdessä yhteistyötä Granton Advertisingin kanssa oli houkutella asiakkaita ostamaan niiden tavaroita ja palveluita. Sidosyritykset sitoutuivat tämän vuoksi hyväksymään voimassa olevat Granton-kortit, jotka niille esitettiin, ja tarjoamaan kussakin Granton-kortissa täsmennettyjä tavaroita ja/tai palveluita korkeintaan kortissa mainitulla enimmäisarvolla.

9 Kyseisen vakiosopimuksen ehdoista ilmenee myös, että Granton Advertising otti vastuulleen Granton-korttien valmistamisen, tuottamisen, jakelun, markkinoinnin ja myynnin. Kun sopimus oli tehty, Granton Advertising ei laskuttanut sidosyrityksiä lainkaan Granton-korttien perusteella eikä saanut niiltä mitään korvausta.

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut kyseisten korttien ominaisuuksista, että jokainen Granton-kortti antoi haltijalleen oikeuden alennuksiin tilauksista sidosyrityksiltä, joiden nimi mainittiin kyseisessä kortissa. Alennus myönnettiin kussakin kortissa ilmoitetuista tarjouksista,

jotka olivat erilaisia ja riippuivat sidosyrityksen ja Granton Advertisingin välillä sovitusta järjestelyistä. Kyseiset alennukset sai esittämällä kortin, luovuttamalla kortin liitteenä olevan kupongin tai siten, että kyseinen sidosyritys merkitsi korttiin allekirjoituksensa. Granton-kortin haltijat saattoivat myös usein muiden etujen ohella saada kaksi tarjottua tavaraa tai palvelua yhden hinnalla. Granton-kortit oli lisäksi suunniteltu siten, että sen haltija sai etuja jo ensimmäisestä käyttökerrasta lähtien. Joissakin tapauksissa kortissa ilmoitettuja tarjouksia oli mahdollista käyttää kortin voimassaoloaikana, yleensä kuuden kuukauden ajan, useita kertoja tai jopa päivittäin.

11 Granton-kortit eivät lisäksi olleet henkilökohtaisia, vaan ne voitiin luovuttaa eteenpäin. Niitä ei sen sijaan voitu vaihtaa rahaa tai tavaroita vastaan.

12 Verotarkastaja tarkasti vuoden 2005 aikana Granton Advertisingin kirjanpidon. Se arvioi, että kyseisen yrityksen harjoittama Granton-korttien myynti oli arvonlisäveron alaista liiketoimintaa, ja toimitti sille jälkiverotuspäätöksen. Kyseinen määrä muuttui 643 567 euroksi Granton Advertisingin tekemän oikaisuvaatimuksen seurauksena.

13 Granton Advertisingin mielestä Granton-korttien myynti oli vapautettu arvonlisäverosta, joten se nosti verotarkastajan päätöksestä kanteen Rechtbank Bredassa (Bredan alioikeus). Rechtbank Breda hylkäsi kuitenkin Granton Advertisingin kanteen ja katsoi, etteivät Granton-kortit kuuluneet kuudennessa direktiivissä tarkoitettujen käsitteiden ”muu arvopaperi” tai ”muu siirrettävä asiakirja” alaan, kun otetaan huomioon kyseisten käsitteiden asiayhteys mainitussa direktiivissä sekä niiden merkitys hollannin kielessä ja direktiivin muissa kieliversioissa. Rechtbank Bredan mukaan kyseisiä käsitteitä oli lisäksi tulkittava suppeasti.

14 Granton Advertising haki kyseiseen Rechtbank Bredan ratkaisuun muutosta ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Gerechthof 's-Hertogenboschissa ('s-Hertogenboschin muutoksenhakutuomioistuin). Kyseinen tuomioistuin katsoo, että Rechtbank Bredan omaksumaa laajempi käsitteiden ”muut arvopaperit” tai ”muut siirrettävät asiakirjat” tulkinta saattaa olla mahdollinen. Mainittu tuomioistuin toteaa kuitenkin, ettei direktiivin esitöiden tai oikeuskirjallisuuden perusteella voida määrittää kyseisten käsitteiden alaa pääasiaan liittyvän kaltaisessa asiayhteydessä.

15 Näissä olosuhteissa Gerechthof 's-Hertogenbosch päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin – – 13 artiklan B kohdan d alakohdan [5] alakohtaan – – sisältyvää ilmaisua ’muuta arvopapereita’ tulkittava siten, että se kattaa Grantoncard-kortit, jotka voidaan luovuttaa edelleen ja joita käytetään (osittaisena) maksuna tavaroista ja palveluista, ja mikäli näin on, onko tällaisten korttien liikkeeseenlasku ja myynti näin ollen vapautettu arvonlisäverosta?

2) Mikäli näin ei ole, onko kuudennen direktiivin – – 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohtaan – – sisältyvää ilmaisua ’muuta siirrettäviä asiakirjoja’ tulkittava siten, että se kattaa Grantoncard-kortit, jotka voidaan luovuttaa edelleen ja joita käytetään (osittaisena) maksuna tavaroista ja palveluista, ja mikäli näin on, onko tällaisten korttien liikkeeseenlasku ja myynti näin ollen vapautettu arvonlisäverosta?

3) Mikäli Grantoncard-kortti on edellä tarkoitettu ’muu arvopaperi’ tai ’muu siirrettävä asiakirja’, onko sillä, että kortin käytöstä maksetusta vastikkeesta (sen suhteellisesta osasta) kannettu vero on käytännössä illusorinen, merkitystä sen kysymyksen kannalta, onko kortin liikkeeseenlasku ja myynti vapautettu arvonlisäverosta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

16 Kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen alennuskortin myynti on kyseisen säännöksen, joka koskee tiettyjä liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta, 5 alakohdassa tarkoitettuja ” muita arvopapereita ” tai 3 alakohdassa tarkoitettuja ” muita siirrettäviä asiakirjoja ” koskeva liiketoimi.

Alustavat toteamukset

17 On todettava, että arvonlisäveron kantaminen Granton-korteista ja veron mahdollinen määrittäminen riippuvat kyseisten korttien oikeudellisista ja taloudellisista ominaisuuksista (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Saksa, C-427/98, EU:C:2002:581, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset siten koskevat muun muassa sitä, onko tällaisten korttien myynnistä koostuva liiketoimi mahdollisesti vapautettava verosta, aluksi on täsmennettävä kyseisten korttien vaihdannan ehtoja, koska kyseiset seikat vaikuttavat verollisen liiketoimen yksilöimiseen sekä sen luonteen arvioimiseen.

18 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Granton-kortin haltija voi saada sidosyritysten tarjoamia tavaroita tai palveluja edullisin ehdoin, joista on sovittu sidosyritysten ja Granton Advertisingin välillä, mukaan lukien muun muassa hinnanalennukset. Ennakkoratkaisukysymysten sanamuodon mukaan Granton-korttia ”käytetään (osittaisena) maksuna” tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, kun sitä vastoin ennakkoratkaisupäätöksen sisältämien muiden seikkojen perusteella on ilmeistä, että kun haltija esittää kortin, sidosyritys luopuu tarkalleen ottaen vaatimasta tietystä osaa normaalihinnasta, joten mainittu haltija ei suorita mitään kyseisen alennuksen suuruista maksua.

19 On nimittäin katsottava, että se, että sidosyritys suostuu luopumaan perimästä rahamäärää, joka vastaa mainittujen edullisten ehtojen nojalla saatua alennusta, on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu hinnanalennus, kuten myös Euroopan komissio on väittänyt kirjallisissa huomautuksissaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaisella alennuksella, jota ei ole sisällytettävä kyseisestä liiketoimesta kannettavan veron perusteeseen, tarkoitetaan erityisesti eroa normaalin vähittäismyyntihinnan ja vähittäismyyjän todellisuudessa saaman rahamäärän välillä (ks. vastaavasti tuomio Boots Company, C-126/88, EU:C:1990:136, 22 kohta ja tuomio Argos Distributors, C-288/94, EU:C:1996:398, 16 kohta).

20 Lisäksi Granton-korttien myymisestä koostuvan liiketoimen veron perusteesta on todettava, että kuluttajien Granton Advertisingille Granton-kortin hankkimisesta maksamien rahamäärien ei voida katsoa muodostavan välillisesti vastasuoritusta suorituksille, joita mainitut kuluttajat voivat myöhemmin saada sidosyrityksiltä, tai osaa siitä. Ei nimittäin ole olemassa riittävän suoraa yhteyttä kyseisten kuluttajien Granton-kortin saamiseksi maksamien rahamäärien ja samojen kuluttajien sidosyrityksiltä mahdollisesti saamien tavaroiden tai palvelujen välillä (ks. vastaavasti tuomio Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, 12 kohta ja tuomio Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 kohta).

21 Sen lisäksi, ettei Granton-kortin haltijoiden ja sidosyritysten välillä ole mitään sopimusta eivätkä sidosyritykset saa lainkaan osuutta Granton Advertisingin kyseisten korttien myymisestä saamista tuloista, tässä tilanteessa ei myöskään ole välttämätöntä yhteyttä kuluttajan Granton-kortin saamiseksi Granton Advertisingille suorittaman maksun ja saman kuluttajan sidosyrityksiltä mahdollisesti saamien alennusten välillä. Mahdollisten alennusten määrä, joka riippuu muun

muassa kortin käytöstä ja tarjousten saatavuudesta sidosyrityksiltä, on epävarmaa ja käytännössä mahdotonta määrittää ennalta (ks. analogisesti tuomio Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, 38 kohta).

22 Näin ollen on katsottava ensinnäkin, että toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee, Granton-kortin käyttö ei voi muodostaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettua maksua, sikäli kuin kyse on itse asiassa hinnanalennuksesta, toiseksi, että sidosyritysten myöntämät hinnanalennukset eivät sisälly niiden Granton-kortin haltijoiden kanssa mahdollisesti tekemien liiketoimien veron perusteeseen, ja kolmanneksi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymysten tarkoituksena on määrittää erityisesti, onko Granton-korttien myyntitoimi kuluttajille – riippumatta samojen kuluttajien sidosyritysten kanssa mahdollisesti tekemistä muista liiketoimista – vapautettava arvonlisäverosta vai ei.

Granton-korttien myyntitoimen vapauttaminen verosta

23 Sitä varten, onko Granton-korttien myynnistä koostuva liiketoimi vapautettava arvonlisäverosta vai ei, on määritettävä, kuuluvatko tällaiset alennuskortit kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettujen muiden arvopaperien käsitteen tai 3 alakohdassa tarkoitettujen muiden siirrettävien asiakirjojen käsitteen soveltamisalaan.

24 Kaikkien osapuolten, jotka toimittivat kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle, eli Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä Euroopan komission näkökanta on, etteivät Granton-korttien kaltaiset alennuskortit kuulu mainittujen käsitteiden soveltamisalaan ja niiden myynti ei siten ole arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi.

25 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytetyt ilmaisut ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (tuomio Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja että kyseisiä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska mainitut vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa (tuomio Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, 13 kohta ja tuomio Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, 20 kohta).

26 Sen määrittelemiseksi, kuuluvatko Granton-kortin kaltaiset alennuskortit yhtäältä muiden arvopaperien käsitteen tai toisaalta muiden siirrettävien asiakirjojen käsitteen, sellaisina kuin nämä käsitteet sisältyvät kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohtaan, on arvioitava erityisesti kyseisen säännöksen sanamuotoa, asiayhteyttä, jossa nämä käsitteet esiintyvät, ja siinä säädetyn vapautuksen tarkoitusta (ks. vastaavasti mm. tuomio Merck, 292/82, EU:C:1983:335, 12 kohta; tuomio ebookers.com Deutschland, C-112/11, EU:C:2012:487, 12 kohta ja tuomio RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, 23 kohta).

Granton-korttien kuuluminen muiden arvopaperien käsitteen soveltamisalaan

27 Sen säännöksen sanamuodosta, jossa säädetään kyseessä olevasta vapautuksesta, on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava verosta liiketoimet, jotka koskevat ”osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita”. Vaikka kyseinen vapautus koskee siten nimenomaisesti yhtäältä arvopapereita, jotka antavat omistusoikeuden oikeushenkilöihin, ja toisaalta arvopapereita, jotka ovat osoituksena velasta, on kuitenkin niin, että myös kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen ”muiden arvopaperien” on vähintään katsottava olevan arvopapereita. Niiden on siis katsottava olevan luonteeltaan rinnastettavissa kyseisessä säännöksessä

nimenomaisesti mainittuihin arvopapereihin.

28 Arvopaperit, jotka on nimenomaan suljettu pois kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalasta, eli tavaroiden hallintaan oikeuttavat asiakirjat ja yhtiö- ja yhteenliittymäosuudet, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan, siltä osin kuin jäsenvaltio pitää jälkimmäisiä aineellisena omaisuutena kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisesti, vahvistavat edellisessä kohdassa tehdyn toteamuksen (ks. vastaavasti tuomio DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, 42 kohta). Jälkimmäisten luonne arvopapereina, siltä osin kuin ne edustavat erityisesti omistusoikeuksia irtaimeen tai kiinteään omaisuuteen, on nimittäin huolimatta niiden sulkemisesta pois kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalasta viite siitä, mitä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetaan arvopapereilla.

29 Kyseisen säännöksen asiayhteyden osalta on muistutettava siitä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa verosta vapautetut liiketoimet ovat luonteensa puolesta rahoitustoimia. Vaikka näiden liiketoimien, jotka määrittellään tarjottujen palvelujen luonteen perusteella, ei välttämättä tarvitse olla pankkien tai rahoituslaitosten suorittamia, ne kuuluvat kuitenkin kokonaisuudessaan rahoitustoimien alaan (ks. vastaavasti tuomio Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Kyseisen säännöksen tavoitteista puolestaan on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa lueteltujen rahoitustoimien arvonlisäverovapautuksen käyttöönoton tarkoituksena on muun muassa poistaa vaikeudet, jotka liittyvät veron perusteen ja vähennettävän arvonlisäveron määrän määrittämiseen (tuomio Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, 24 kohta ja tuomio Skandinaviska Enskilda Banken, EU:C:2011:137, 21 kohta).

31 Siitä, onko Granton-kortin kaltainen kortti pääasiassa katsottava kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetuksi ”muuksi arvopaperiksi”, on todettava aluksi, että kun kuluttaja ostaa tällaisen kortin, hän ei saa omistusoikeutta Granton Advertisingiin, saamisoikeutta tältä yritykseltä eikä myöskään mitään oikeutta, jolla olisi yhteys kyseisiin oikeuksiin. Granton-kortille on nimittäin ominaista, että se antaa haltijalleen vain oikeuden saada alennuksia sidosyritysten tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hinnasta.

32 Granton-kortin olennaisten ominaisuuksien, sellaisena kuin niitä on kuvattu unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa, tarkastelusta ilmenee, ettei kortilla ole mitään nimellisarvoa eikä sitä voida vaihtaa rahaksi tai tavaroiksi sidosyrityksissä. Tällaisen kortin myynti kuluttajille ei näin ollen ole luonteeltaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohta koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu rahoitustoimi (ks. vastaavasti tuomio Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, 22 ja 23 kohta ja tuomio Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, 24–27 kohta).

33 Lopuksi on niin, että koska verollisen liiketoimen veron peruste vastaa kuluttajien Granton-kortin saamisesta maksamaa vastiketta, arvonlisäveron määrän laskeminen tällä perusteella ei voi olla erityisen vaikeaa.

34 Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa säädetyn vapautuksen sanamuotoa on tulkittava suppeasti, kuten tämän tuomion 25 kohdassa on muistutettu, on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset alennuskortit eivät kuulu kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetun muiden arvopaperien käsitteen soveltamisalaan.

Granton-korttien kuuluminen muiden siirrettävien asiakirjojen käsitteen soveltamisalaan

35 On muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa liiketoimet, jotka koskevat "talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja".

36 Kuten tämän tuomion 29 kohdassa mainitaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetusta muiden arvopaperien käsitteestä, on katsottava, että myös kyseisen säännöksen 3 alakohdan nojalla verosta vapautetut liiketoimet kuuluvat rahoitustoimien alaan (ks. vastaavasti tuomio Velvet & Steel Immobiliën, EU:C:2007:232, 22 kohta).

37 On täsmennettävä, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohta koskee erityisesti maksuvälineitä, kuten shekkejä. Kuten tämän tuomion 18 ja 31 kohdassa on muistutettu, on niin, että vaikka Granton-kortit antavat oikeuden hinnanalennuksiin, ne eivät itsessään ole direktiivissä tarkoitettuja maksuvälineitä. Kuten myös Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on väittänyt, erityisesti on niin, että vaikka tällaiset kortit ovat luovutettavissa eteenpäin ja myytävissä uudestaan tiettyyn hintaan, niiden toimintatapa ei viittaa mihinkään rahan siirtoon, toisin kuin maksujen, tilisiirtojen ja sekkien.

38 Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa säädetyn vapautuksen sanamuotoa on tulkittava suppeasti, kuten tämän tuomion 25 kohdassa on muistutettu, on näin ollen katsottava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset alennuskortit eivät kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdassa tarkoitetun muiden siirrettävien asiakirjojen käsitteen soveltamisalaan.

39 Kaikkien edellä esitettyjen toteamusten perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen alennuskortin myynti ei ole kyseisen säännöksen, joka koskee tiettyjä liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta, 5 alakohdassa tarkoitettuja "muita arvopapereita" tai 3 alakohdassa tarkoitettuja "muita siirrettäviä asiakirjoja" koskeva liiketoimi.

Oikeudenkäyntikulut

40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen alennuskortin myynti ei ole kyseisen säännöksen, joka koskee tiettyjä liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta, 5 alakohdassa tarkoitettuja "muita arvopapereita" tai 3 alakohdassa

tarkoitettuja ”muita siirrettäviä asiakirjoja” koskeva liiketoimi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.