KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 22.7.2024 r.
COM(2024) 307 final

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY

na podstawie art. 410b dyrektywy VAT
w sprawie stosowania zasad VAT dotyczących bonów
– definicja, łańcuchy dystrybucji i bony niezrealizowane –

Spis treści

1. WPROWADZENIE ---------- 2

2. KONTEKST INTERWENCJI ---------- 2

3. WDROŻENIE AKTUALNYCH PRZEPISÓW ---------- 8

4. OCENA OBOWIĄZUJĄCYCH ZASAD ---------- 13

4.1 OGÓLNA OCENA ---------- 13

4.2 OCENA KONKRETNYCH KWESTII ---------- 18

5. WNIOSKI ---------- 22

ZAŁĄCZNIK – SPRAWOZDANIE ZBIORCZE – KWESTIONARIUSZ DOTYCZĄCY WDROŻENIA DYREKTYWY (UE) 2016/1065 W SPRAWIE BONÓW ---------- 26

1. WPROWADZENIE

27 czerwca 2016 r. Rada przyjęła dyrektywę[1] zmieniającą dyrektywę VAT[2] w odniesieniu do transakcji obejmujących bony na towary lub usługi (dyrektywa w sprawie bonów). Nowe zasady mają zastosowanie od 1 stycznia 2019 r., ale tylko do bonów wyemitowanych po 31 grudnia 2018 r.

Te zmiany wprowadzono, aby uprościć, zmodernizować i ujednolicić przepisy dotyczące VAT mające zastosowanie do bonów na towary lub usługi[3], w szczególności „zapewnić pewne i jednolite podejście, zachować spójność z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług oraz uniknąć niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania oraz aby ograniczyć ryzyko unikania opodatkowania”[4].

Zgodnie z art. 410b zmienionej dyrektywy VAT Komisja ma obowiązek przedstawić Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie z oceny stosowania dyrektywy VAT w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT, sporządzone na podstawie informacji uzyskanych od państw członkowskich UE (zwanych dalej „państwami członkowskimi”), ze szczególnym uwzględnieniem definicji bonów, zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji i bonów niezrealizowanych, w razie konieczności wraz z odpowiednim wnioskiem w celu zmiany stosownych przepisów.

W związku z powyższym w niniejszym sprawozdaniu przeanalizowano – według pięciu kryteriów (skuteczność, efektywność, adekwatność, spójność i europejska wartość dodana) – ogólne funkcjonowanie zasad VAT dotyczących bonów na przestrzeni 4 lat od ich początkowego zastosowania w 2019 r., a następnie szczegółowo oceniono: (i) definicję bonów, (ii) opodatkowanie bonów w łańcuchu dystrybucji oraz (iii) bony niezrealizowane. Wdrożenie odpowiednich przepisów oceniono w sprawozdaniu na podstawie wyników ankiety skierowanej do państw członkowskich, którą przeprowadzono od 27 marca do 9 czerwca 2023 r.[5] W końcowej części sprawozdania rozważa się, czy należy zgłosić wniosek ustawodawczy w celu zmiany zasad.

2. KONTEKST INTERWENCJI

Wobec braku w szóstej dyrektywie VAT[6] lub dyrektywie VAT wspólnych zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów państwa członkowskie na przestrzeni lat wypracowały różne podejścia. Doprowadziło to do ryzyka podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, unikania opodatkowania i barier dla innowacji biznesowych[7]. W 2012 r.

---

1 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz.U. L 177 z 1.7.2016, s. 9) (dyrektywa w sprawie bonów).

2 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1) (dyrektywa VAT).

3 Motyw 13 dyrektywy w sprawie bonów.

4 Motyw 2 dyrektywy w sprawie bonów.

5 Kwestionariusz dotyczący wdrożenia dyrektywy (UE) 2016/1065 w sprawie bonów.

6 Dyrektywa 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 z 13.6.1977, s. 1) (szósta dyrektywa VAT).

7 114. posiedzenie Komitetu ds. VAT, dokument roboczy nr 983, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive” [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów”].

Komisja przedstawiła zatem wniosek[8] mający na celu uproszczenie i ujednolicenie zasad VAT dotyczących bonów.

W akcie przyjętym przez Radę pominięto jednak niektóre przepisy zaproponowane przez Komisję. W szczególności przyjęta dyrektywa w sprawie bonów nie zawiera żadnego przepisu dotyczącego bonów zniżkowych, zaliczek ani obliczania podstawy opodatkowania w odniesieniu do dystrybucji bonów różnego przeznaczenia. Jeżeli chodzi o zniżki, w motywach przyjętej dyrektywy zaznaczono nawet, że „[z]asadom tym nie powinny […] podlegać instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług". Ponadto w przyjętej dyrektywie nie odniesiono się do kwestii wyłączenia z definicji bonu instrumentów, które służą jedynie do realizacji płatności, ani do związku między zasadami dotyczącymi bonów a szczególnymi zasadami VAT, takimi jak dotyczące procedury marży dla biur podróży. Można by argumentować, że po części wynika to z wymogu jednomyślności w dziedzinie opodatkowania, gdzie osiągnięte kompromisy często pomijają kwestie, które potencjalnie mogłyby zostać uzgodnione większością głosów. W istocie w ciągu ostatnich kilku lat te i inne kwestie związane z wdrożeniem omawiano na forum Komitetu ds. VAT[9], czego rezultatem są dwa zbiory wytycznych[10], które zostały uzgodnione przez większość państw członkowskich (sekcja 3) i – choć nie są prawnie wiążące – przyczyniają się do bardziej jednolitego stosowania wspólnych przepisów dotyczących VAT.

(i) Definicja bonów

Przyjęte zasady stanowią, że aby instrument kwalifikował się jako bon, muszą być spełnione dwie kumulatywne przesłanki: (i) instrumentowi towarzyszy obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług oraz (ii) instrument lub powiązana dokumentacja określają, jakie towary lub usługi mają zostać dostarczone lub wykonane, lub określają tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców.

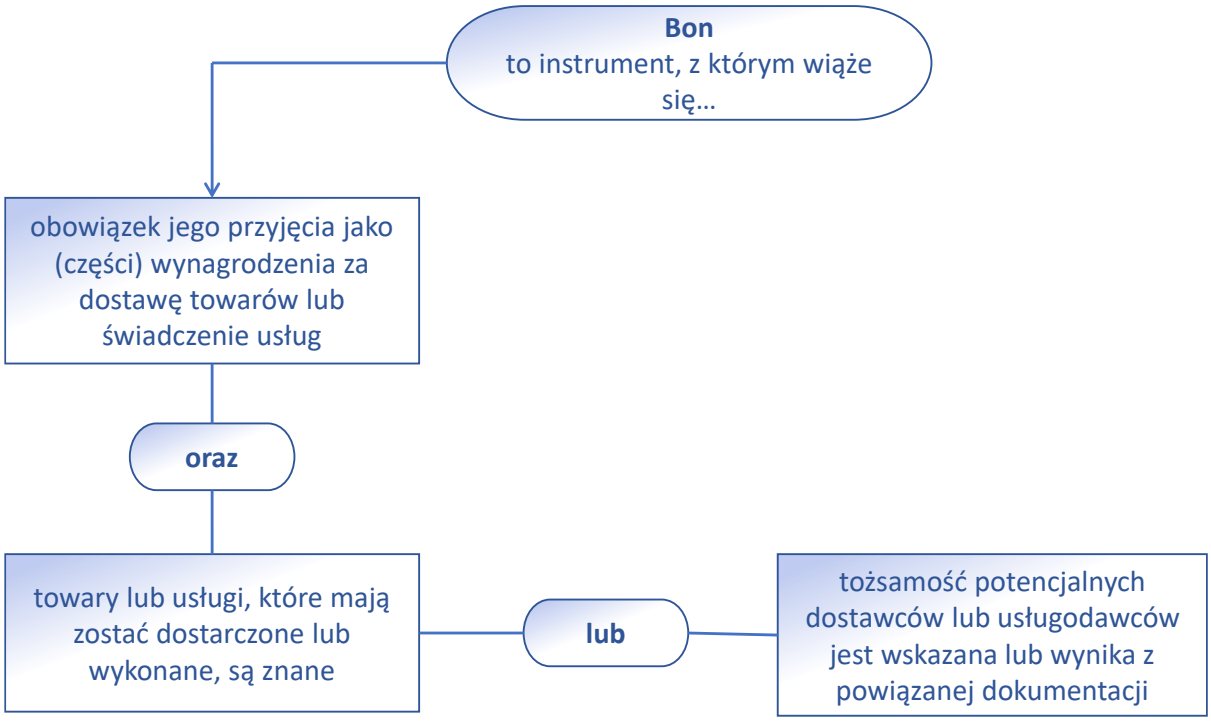
---

8 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (COM(2012) 206 z 10.5.2012).

9 Zgodnie z art. 398 dyrektywy VAT: „1. Ustanawia się komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej zwany »Komitetem ds. VAT«. 2. W skład Komitetu ds. VAT wchodzą przedstawiciele państw członkowskich i Komisji. Komitetowi przewodniczy przedstawiciel Komisji. Obsługę sekretariatu komitetu zapewniają służby Komisji. 3. Komitet ds. VAT przyjmuje swój regulamin. 4. Poza kwestiami będącymi przedmiotem konsultacji na mocy niniejszej dyrektywy, Komitet ds. VAT analizuje kwestie podnoszone przez przewodniczącego, z jego własnej inicjatywy lub na wniosek przedstawiciela państwa członkowskiego, a dotyczące stosowania wspólnotowych przepisów dotyczących VAT".

10 Wytyczne uzgodnione na 116. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 oraz wytyczne uzgodnione na 122. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

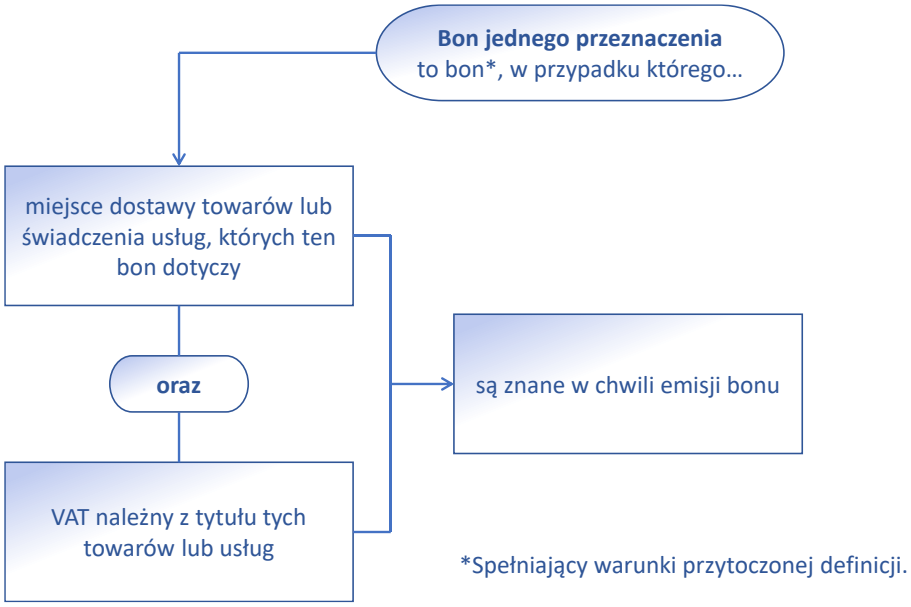
Rysunek 1: Pojęcie bonu[11]



„Bon jednego przeznaczenia" to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu, podczas gdy wszystkie bony inne niż bon jednego przeznaczenia są „bonami różnego przeznaczenia".

[11] Rys. 1–5 pochodzą z dokumentu roboczego Komitetu ds. VAT nr 983, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive' [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów"].

Rysunek 2: Bon jednego przeznaczenia



Rysunek 3: Pojęcie bonu różnego przeznaczenia



W motywach dyrektywy w sprawie bonów wyjaśniono również, że „[z]asadom tym nie powinny […] podlegać instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług”[12] oraz że „przepisy dotyczące bonów nie powinny wywoływać zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych”[13].

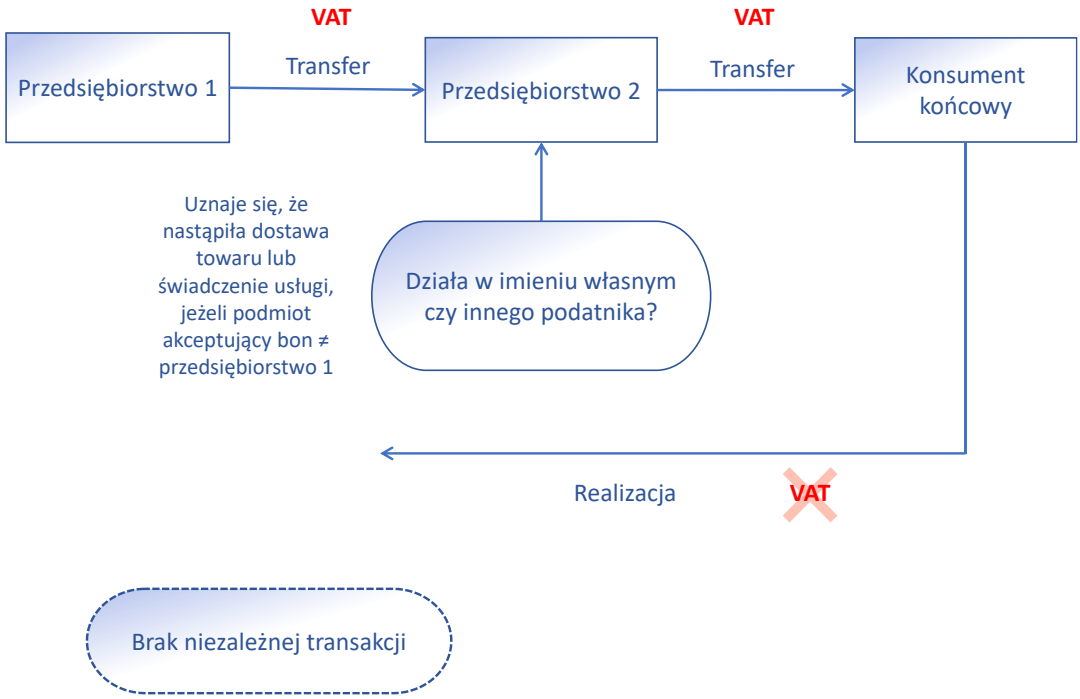
(ii) Opodatkowanie bonów podatkiem VAT w łańcuchu dystrybucji

Jak stanowi motyw 8 dyrektywy w sprawie bonów, w przypadku gdy sposób opodatkowania podatkiem VAT odnośnej dostawy towarów lub świadczenia usług można z całą pewnością określić już w chwili emisji, VAT powinien zostać pobrany od każdego transferu bonu jednego przeznaczenia, również w chwili jego emisji, przy czym faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia nie należy uznawać za niezależną transakcję.

---

12 Motyw 4 dyrektywy w sprawie bonów.
13 Motyw 5 dyrektywy w sprawie bonów.

Rysunek 4: Zasady regulujące transfer bonu jednego przeznaczenia

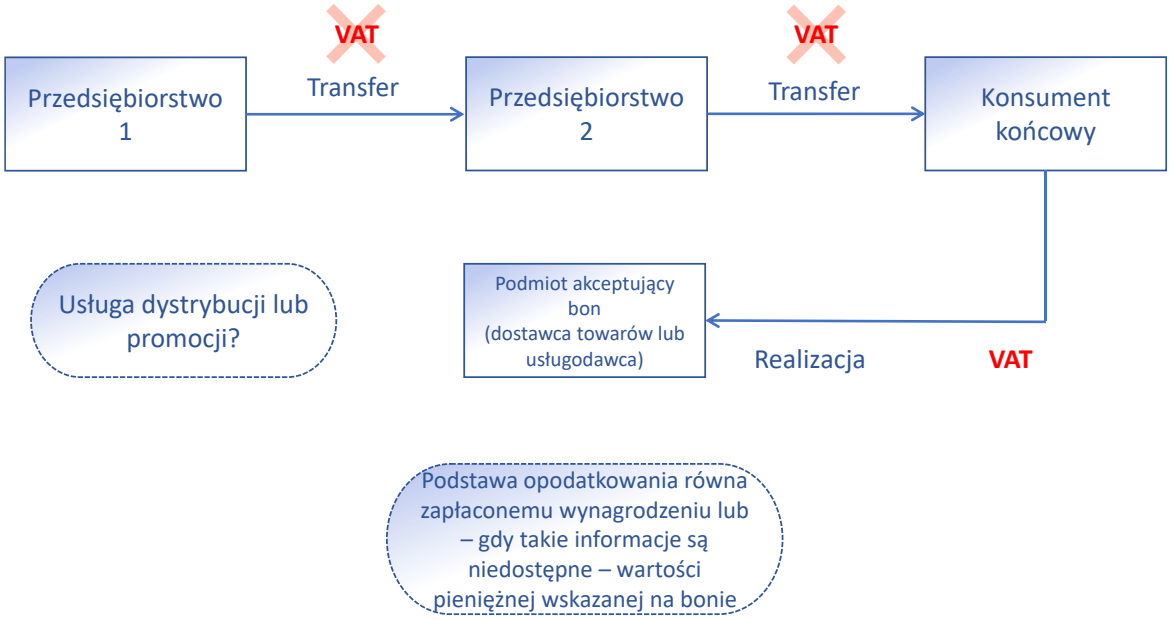


W odniesieniu do dystrybucji bonów jednego przeznaczenia w dyrektywie w sprawie bonów wyjaśniono, że każdy transfer takiego bonu przez podatnika działającego we własnym imieniu, w tym emisję danego bonu, uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy[14]. Od wynagrodzenia otrzymanego za dany bon jednego przeznaczenia należy rozliczyć VAT zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT. Jeżeli natomiast bon jednego przeznaczenia jest emitowany lub dystrybuowany przez podatnika działającego w imieniu innej osoby, uznawano by, że podatnik ten nie bierze udziału w dostawie towarów lub świadczeniu usług, których dotyczy bon.

Za to w przypadku bonów różnego przeznaczenia VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy, w związku z czym ewentualny wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia nie powinien podlegać opodatkowaniu VAT.

[14] Motyw 9 dyrektywy w sprawie bonów.

Rysunek 5: Zasady regulujące transfer bonu różnego przeznaczenia



W przypadku usług świadczonych w łańcuchu dystrybucji bonu różnego przeznaczenia opodatkowaniu VAT podlegałyby wyłącznie usługi pośrednictwa lub odrębne świadczenie usług, takich jak usługi dystrybucji lub promocji. W związku z tym w przypadku gdy podatnik, który nie działa we własnym imieniu, otrzyma jakiekolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu różnego przeznaczenia, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane na zasadach ogólnych VAT[15].

Ponadto w kwestii podstawy opodatkowania bonu różnego przeznaczenia w dyrektywie w sprawie bonów wyjaśniono, że w celu zapewnienia, by zapłacona kwota VAT była właściwa, bez uszczerbku dla art. 73 dyrektywy VAT, dostawca towarów lub usługodawca powinien rozliczyć VAT na podstawie wynagrodzenia zapłaconego za bon różnego przeznaczenia[16]. W przypadku gdy takie informacje są niedostępne, podstawa opodatkowania powinna być równa wartości pieniężnej wskazanej na samym bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. W przypadku gdy bon różnego przeznaczenia jest częściowo wykorzystywany w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług, podstawa opodatkowania powinna być równa odnośnej części wynagrodzenia lub wartości pieniężnej, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami.

(iii) Bony niezrealizowane

W przypadku gdy bon różnego przeznaczenia jest wykorzystywany częściowo, podstawa opodatkowania powinna być równa odnośnej części wynagrodzenia lub wartości pieniężnej, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami,

[15] Motyw 10 dyrektywy w sprawie bonów.
[16] Motyw 11 dyrektywy w sprawie bonów.

ale wyjaśniono[17], że nie dotyczy to „sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca”[18].

3. WDROŻENIE AKTUALNYCH PRZEPISÓW

Zgodnie z art. 2 dyrektywy w sprawie bonów:

„1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2019 r.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą”.

Jeżeli chodzi o obowiązek przekazania Komisji tekstu nowych przepisów, zamknięto pięć postępowań w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wynikających z braku takiego przekazania, po tym jak Cypr, Czechy, Grecja, Łotwa i Rumunia zgłosiły swoje środki transpozycji.

Kontrola zgodności poszczególnych państw członkowskich, przeprowadzona przez DG ds. Podatków i Unii Celnej[19] po 1 stycznia 2019 r., wykazała, że cztery państwa członkowskie nie dotrzymały wyznaczonych terminów wejścia w życie i rozpoczęcia stosowania nowych przepisów (w Czechach zmiany weszły w życie 1 kwietnia 2019 r., w Danii i Łotwie nowe przepisy miały zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po 1 lipca 2019 r., a w Słowacji – do bonów wyemitowanych po 30 września 2019 r.).

Ponadto po kontrolach zgodności Komisja wszczęła dwa postępowania EU Pilot[20] – wobec Bułgarii i Francji. W przypadku Bułgarii postępowanie EU Pilot dotyczyła opodatkowania bonów żywnościowych i zostało zamknięte po tym, jak 18 lutego 2022 r. zmieniono przepisy krajowe. W szczególności w wyniku wprowadzonych zmian bony żywnościowe, które mogą być wymieniane zarówno na towary objęte obniżoną stawką VAT, jak i na towary opodatkowane stawką podstawową, uznano za bony różnego przeznaczenia. W przypadku Francji postępowanie EU Pilot dotyczyło określania podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia, gdy informacje o zapłaconym wynagrodzeniu nie są dostępne. W istocie, zgodnie z art. 73a dyrektywy VAT, w takiej sytuacji podstawa opodatkowania jest równa wartości pieniężnej wskazanej na samym bonie lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami. Po tym jak przepisy krajowe zostały stosownie zmienione i weszły w życie z 1 stycznia 2022 r., sprawa została zamknięta.

---

17 Motyw 11 dyrektywy w sprawie bonów.

18 Motyw 12 dyrektywy w sprawie bonów.

19 Kontrola zgodności dotyczy jedynie środków transpozycji i nie obejmuje kwestii związanych z praktycznym stosowaniem przepisów.

20 EU Pilot jest instrumentem nieformalnego dialogu między Komisją a danym państwem członkowskim w kwestiach związanych z potencjalnym nieprzestrzeganiem prawa Unii. Ten instrument można zastosować przed wszczęciem formalnego postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

Jeżeli chodzi o orzecznictwo UE, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) po raz pierwszy[21] zajmował się dyrektywą w sprawie bonów w ramach sprawy DSAB Destination Stockholm[22], która dotyczyła wykładni art. 30a dyrektywy VAT w odniesieniu do „karty miejskiej" (miejskiej karty turystycznej). Celem pytania prejudycjalnego było ustalenie, czy instrument, który przyznaje uprawnionemu prawo do korzystania z różnych usług w określonym miejscu przez ograniczony czas i do określonej wartości, może stanowić „bon" w rozumieniu art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT, nawet jeśli ze względu na ograniczony termin ważności tego instrumentu przeciętny konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej – czy taki instrument może stanowić bon różnego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT.

Po pierwsze, TSUE uznał, że przesłanki zakwalifikowania jako bon zgodnie z art. 30a wydają się spełnione (o ile potwierdzi to również sąd odsyłający). Trybunał wyjaśnił, że obie przesłanki mają charakter kumulatywny: (i) instrumentowi musi towarzyszyć obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług oraz (ii) instrument lub związana z nim dokumentacja określają, jakie towary mają zostać dostarczone lub jakie usługi mają być świadczone, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców. Natomiast termin ważności danej karty lub możliwość skorzystania ze wszystkich oferowanych w niej usług nie są elementami istotnymi dla celów uznania wspomnianej karty za „bon" w rozumieniu art. 30a. Po drugie, przypomniano, że karta będąca przedmiotem postępowania pozwala na dostęp do różnych usług, które podlegają różnym stawkom VAT lub są z niego zwolnione, oraz że nie można z góry przewidzieć, jakie usługi zostaną wybrane przez uprawnionego z tytułu tej karty. Ponieważ VAT należny z tytułu tych usług nie jest znany w chwili emisji karty, nie można zakwalifikować tego instrumentu jako bonu jednego przeznaczenia. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał zatem, że instrument ten stanowi bon różnego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT, ponieważ zakres tego pojęcia ma charakter uzupełniający (wszystkie bony inne niż bony jednego przeznaczenia stanowią bony różnego przeznaczenia).

Niedawno w wyroku w sprawie Finanzamt O (*Bons à usage unique*)[23] TSUE skoncentrował się na tym, czy łańcuch dystrybucji złożony z podmiotów gospodarczych działających we własnym imieniu w obrębie UE przed wykonaniem na rzecz konsumentów końcowych usług, których bon dotyczy, może wpływać na przesłankę istnienia bonu jednego przeznaczenia, zgodnie z którą „miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu". Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że zakwalifikowanie bonu jako bonu jednego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT zależy wyłącznie od przesłanek przewidzianych w tym przepisie, obejmujących przesłankę, zgodnie z którą miejsce świadczenia usług dla konsumentów końcowych, do którego odnosi się bon, musi być znane w chwili emisji wspomnianego bonu, i to niezależnie od okoliczności, że bon ten jest przedmiotem transferów pomiędzy podatnikami działającymi we własnym imieniu i mającymi

[21] Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odniósł się do bonów również w wyroku z dnia 17 listopada 2022 r., GE Aircraft Engine Services, C-607/20, ECLI:EU:C:2022:884, chociaż dotyczył on przepisów obowiązujących przed dyrektywą w sprawie bonów.

[22] Wyrok TSUE z dnia 28 kwietnia 2022 r., DSAB Destination Stockholm, ECLI:EU:C:2022:304.

[23] Wyrok TSUE z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (*Bons à usage unique*), C-68/23, ECLI:EU:C:2024:342.

siedzibę na terytorium państw członkowskich innych niż państwo, w którym znajdują się ci konsumenci końcowi. W istocie TSUE stwierdził, że kolejne transfery bonu jednego przeznaczenia dokonywane przez podatników działających we własnym imieniu, które zgodnie z art. 30b ust. 1 akapit pierwszy uznaje się za dostawę lub świadczenie usług, których bon dotyczy, nie podważają dokonanej w chwili emisji bonu oceny, czy bon ten kwalifikuje się jako bon jednego przeznaczenia, a w szczególności, czy miejsce świadczenia usług, których bon dotyczy, jest znane w chwili emisji bonu. W rzeczy samej TSUE zauważył, że art. 30b ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT ma zastosowanie wyłącznie do bonów (już) zakwalifikowanych jako bony jednego przeznaczenia na podstawie dwóch kumulatywnych przesłanek określonych w art. 30a pkt 2, które należy ocenić w chwili emisji bonu. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zauważył, że w przypadku odmiennej interpretacji kwalifikacja bonu (jako bonu jednego przeznaczenia lub bonu różnego przeznaczenia) zależałaby od tego, czy jest on przekazywany w jednym państwie członkowskim, czy w ramach transgranicznej sieci dystrybucji. Byłoby to sprzeczne z pierwotnymi celami przepisów w zakresie VAT dotyczących bonów, które to przepisy miały zapobiegać niespójnościom, podwójnemu opodatkowaniu lub brakowi opodatkowania oraz asymetriom między państwami członkowskimi. Ponadto praktycznie niemożliwe byłoby zakwalifikowanie jakiegokolwiek bonu jako bonu jednego przeznaczenia.

Kwestie wykładni prawnej i wdrożenia przepisów kilkakrotnie[24] omawiał również Komitet ds. VAT, żeby przyczynić się do bardziej jednolitego stosowania przepisów dyrektywy VAT zmienionej dyrektywą w sprawie bonów.

W szczególności Komitet ds. VAT przeanalizował zasady VAT dotyczące bonów w odniesieniu do miejskich kart turystycznych, instrumentów płatniczych i tokenów użytkowych, a także związek tych zasad z procedurami szczególnymi i zwolnieniami z VAT (tj. zwolnieniami w branży medycznej), w tym szczególnymi zwolnieniami przewidzianymi dla wywozu towarów.

Jako że większość państw członkowskich wyraziła poparcie, Komitet ds. VAT uzgodnił również dwa zbiory wytycznych[25] dotyczących opodatkowania bonów podatkiem VAT, które – choć nie są prawnie wiążące dla państw członkowskich – przyczyniają się do bardziej jednolitego stosowania wspólnych zasad VAT[26].

---

[24] Na 112. posiedzeniu (dokument informacyjny w sprawie opodatkowania podatkiem VAT miejskich kart turystycznych taxud.c.1(2019)2690215), 114. posiedzeniu (dokument roboczy nr 983, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive" [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów"], taxud.c.1(2019)7743273), 116. posiedzeniu (dokument roboczy nr 993, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis" [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów – dalsza analiza"] (taxud.c.1(2020)1245810), 117. posiedzeniu (dokument roboczy nr 1001, „Vouchers and the Retail Export Scheme and exports of goods" [„Bony i schemat wywozu detalicznego oraz wywóz towarów"], taxud.c.1(2020)6420470), oraz 122. posiedzeniu (dokument roboczy nr 1062, „Vouchers in the form of City Cards – follow-up" [„Bony w formie miejskich kart turystycznych – działania następcze"], taxud.c.1(2023)1892223).

[25] Wytyczne uzgodnione na 116. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 oraz wytyczne uzgodnione na 122. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Art. 398 dyrektywy VAT.

W pierwszym zbiorze wytycznych[27] uzgodniono, co następuje:

1. Ponieważ bon jest instrumentem, który wiąże się z obowiązkiem przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, a potencjalni dostawcy lub usługodawcy są określeni w chwili jego emisji, Komitet ds. VAT jednomyślnie stwierdza, że należy go postrzegać jako instrument o konkretnym przeznaczeniu.

2. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie uważa, że bonu nie można uznać za instrument płatniczy, ponieważ bon jest instrumentem stanowiącym wynagrodzenie za dostawę określonych w nim towarów lub wykonanie określonych w nim usług, a nie instrumentem skutkującym transferem środków pieniężnych. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie uzgadnia zatem, że realizacja bonu nie może być postrzegana jako płatność, lecz jako skorzystanie z prawa do uzyskania towarów lub usług, których bon dotyczy. W tym względzie Komitet ds. VAT zauważa, niemal jednomyślnie, że posiadacz bonu ma prawo skorzystać z towarów lub usług w momencie realizacji bonu, który dostawca lub usługodawca jest zobowiązany przyjąć jako wynagrodzenie.

3. Komitet ds. VAT jednomyślnie potwierdza, że instrument kwalifikuje się jako bon tylko wtedy, gdy towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach jego wykorzystania. W odniesieniu do tokenów, które nie stanowią jeszcze części rynku regulowanego w UE i których charakter może się zmienić, Komitet ds. VAT jednomyślnie uznaje, że co do zasady nie można uznać ich za bony w rozumieniu dyrektywy VAT. Niemniej Komitet ds. VAT jednomyślnie zgadza się, że to, czy dany token kwalifikuje się jako bon, należy rozstrzygać dla każdego przypadku z osobna, biorąc pod uwagę szczególną kwalifikację i zastosowanie tokena.

4. Komitet ds. VAT niemal jednogłośnie uzgadnia, że przepisy dotyczące procedur szczególnych VAT – takie jak przepisy mające zastosowanie do małych przedsiębiorstw, biur podróży lub towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, które stanowią wyjątki od ogólnych zasad VAT – muszą być nadrzędne wobec zasad dotyczących bonów i innych zasad ogólnych, w przypadku gdyby którakolwiek z tych zasad stała na przeszkodzie prawidłowemu zastosowaniu i celom procedury szczególnej. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie zgadza się, że charakteru bonu nie może zmieniać okoliczność, że podmiot, który go emituje lub dokonuje jego transferu, spełnia warunki zastosowania procedury szczególnej.

[27] Wytyczne uzgodnione na 116. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781.

W drugim zbiorze wytycznych uzgodniono[28], co następuje:

1. W świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-637/20 DSAB Destination Stockholm Komitet ds. VAT jednomyślnie potwierdza, że aby uznać instrument, taki jak miejska karta turystyczna, za bon zgodnie z art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT, (i) temu instrumentowi musi towarzyszyć obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług oraz (ii) towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców muszą być określone w karcie miejskiej lub powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu. Komitet ds. VAT również jednomyślnie potwierdza, że te przesłanki mają charakter kumulatywny i obie muszą być spełnione, aby dany instrument został zakwalifikowany jako bon.

2. Biorąc pod uwagę, że kwalifikacja instrumentu zależy od okoliczności faktycznych, Komitet ds. VAT jednomyślnie przyznaje, że nie wszystkie miejskie karty turystyczne muszą kwalifikować się jako bon. Komitet ds. VAT niemal jednogłośnie uznaje jednak, że miejska karta turystyczna uprawniająca posiadacza do używania jej jako wynagrodzenia za wstęp do wybranych atrakcji zapewnianych przez wyznaczonych usługodawców zewnętrznych i za korzystanie z przewozów autobusami i łodziami turystycznymi, które oferuje emitent miejskiej karty turystycznej, w określonym miejscu przez ograniczony czas i do określonej wartości, kwalifikuje się jako bon zgodnie z art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT.

3. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie stwierdza, że w przypadku gdy usługi świadczone w ramach miejskiej karty turystycznej podlegają różnym stawkom VAT lub są częściowo zwolnione z tego podatku, wskutek czego VAT należny z tytułu tych usług nie jest znany w chwili emisji miejskiej karty turystycznej, kartę trzeba zakwalifikować jako bon różnego przeznaczenia zgodnie z art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT. Idąc dalej, Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie uznaje, że podstawa opodatkowania świadczenia usług wykonanych w tym zakresie musi być równa wynagrodzeniu zapłaconemu za miejską kartę turystyczną lub – gdy informacje o tym wynagrodzeniu nie są dostępne – wartości pieniężnej wskazanej na samej miejskiej karcie turystycznej lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną ze świadczonymi usługami.

4. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie uzgadnia, że jeśli – tak jak w przypadku analizowanego modelu biznesowego – usługi są świadczone zarówno przez emitenta miejskiej karty turystycznej, jak i przez usługodawców zewnętrznych, to podstawa opodatkowania usługi świadczonej przez emitenta miejskiej karty turystycznej polegającej na organizacji przewozów autobusami i łodziami turystycznymi, z których posiadacz karty może korzystać, musi być równa wynagrodzeniu zapłaconemu za tę miejską kartę turystyczną pomniejszonemu o kwotę podatku VAT i wszelkie kwoty zapłacone usługodawcom zewnętrznym za usługi świadczone przez nich w związku z przedmiotową miejską kartą turystyczną.

5. Komitet ds. VAT uznaje niemal jednomyślnie, że – w ramach analizowanego modelu biznesowego, w którym usługi są świadczone przez zarówno emitenta miejskiej karty turystycznej, jak i usługodawców zewnętrznych – w odniesieniu do usług takich jak wstęp

[28] Wytyczne uzgodnione na 122. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

do muzeów i atrakcji lub zwiedzanie, świadczonych na rzecz posiadacza karty przez usługodawcę zewnętrznego, w przypadku których miejska karta turystyczna jest wykorzystywana jako część wynagrodzenia, podstawą opodatkowania musi być wartość pieniężna świadczonej usługi wskazana w powiązanej dokumentacji, pomniejszona o kwotę VAT związaną z tą usługą. Komitet ds. VAT niemal jednomyślnie stwierdza, że w przypadku gdy umowa między emitentem miejskiej karty turystycznej a usługodawcą zewnętrznym przewiduje, że wartość pieniężna usługi stanowi odsetek jej normalnej ceny, zniżka ta musi być traktowana jako opust ceny udzielony w momencie transakcji.

4. OCENA OBOWIĄZUJĄCYCH ZASAD

Poniższa ocena opiera się na informacjach uzyskanych od państw członkowskich w ramach badania ankietowego przeprowadzonej od 27 marca do 9 czerwca 2023 r., w której wzięły udział wszystkie państwa członkowskie.

Ankieta zawierała 45 pytań zamkniętych i 22 pytania otwarte na temat: (i) ogólnej oceny skutków wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów na przestrzeni 4 lat od jej przyjęcia oraz (ii) konkretnych kwestii dotyczących definicji bonów, rozróżnienia między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia, ich transferu, podstaw opodatkowania, bonów zniżkowych i bonów niezrealizowanych (wyniki ankiety przedstawiono szczegółowo w sprawozdaniu zbiorczym, które stanowi załącznik).

Z ogólnej oceny wynika, że **większość państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami, aby odpowiedzieć na przeważającą część pytań**, ale w zakresie, w jakim informacje były dostępne, **uważa się, że zasady VAT dotyczące bonów zasadniczo osiągnęły swoje cele i w większości są adekwatne**. Jeżeli chodzi o drugą część oceny, otrzymano **ogólnie pozytywne informacje zwrotne** na temat przepisów regulujących **definicję** bonów i ich **transfer, przy czym jedynie mniejszość państw członkowskich zgłosiła konkretne kwestie**, które głównie dotyczyły jednak stosowania przepisów w ich obecnym brzmieniu i były już przedmiotem dyskusji na forum Komitetu ds. VAT lub wyroków TSUE.

4.1 Ogólna ocena

Skuteczność

Analiza wykazała, że **zasady VAT dotyczące bonów w większości osiągają swoje cele**.

Jak wspomniano w części 1, dyrektywa w sprawie bonów miała na celu uprościć, zmodernizować i ujednolicić przepisy dotyczące VAT mające zastosowanie do bonów[29], w szczególności „zapewnić pewne i jednolite podejście, zachować spójność z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług oraz uniknąć niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania oraz […] ograniczyć ryzyko unikania opodatkowania”[30].

Jak wynika z odpowiedzi uzyskanych w ankiecie[31], **większość państw członkowskich zgodziła się**, że wdrożenie dyrektywy w sprawie bonów w ciągu pierwszych 4 lat

[29] Motyw 13 dyrektywy w sprawie bonów.
[30] Motyw 2 dyrektywy w sprawie bonów.
[31] Sprawozdanie zbiorcze na temat odpowiedzi uzyskanych w ankiecie – zob. załącznik.

doprowadziło, przynajmniej częściowo, do (i) **ułatwienia przestrzegania przepisów** oraz (ii) **bardziej jednolitych wymogów**.

Ponadto kontrola zgodności przeprowadzona przez DG ds. Podatków i Unii Celnej, jak opisano w sekcji 3, choć ograniczała się do formalnych aspektów prawodawstwa, nie wykazała żadnych poważnych problemów z transpozycją przepisów dotyczących bonów przez państwa członkowskie.

Prace przeprowadzone przez ostatnie kilka lat w Komitecie ds. VAT, które doprowadziły do uzgodnienia dwóch zbiorów wytycznych[32], przyczyniły się do osiągnięcia celu, jakim jest ujednolicenie przepisów.

Jeżeli chodzi o to, czy zasady VAT dotyczące bonów rozwiązały **kwestie związane z oszustwami, zdecydowana większość państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami**. W odpowiedzi na otwarte pytania w ankiecie **jedynie mniejszość państw członkowskich** zwróciła uwagę na **kwestie potencjalnych nadużyć**. Według jednego państwa członkowskiego bony mogą być wykorzystywane do prania pieniędzy i istnieje ryzyko nadużyć, ponieważ podatnicy mogą tak konfigurować emitowane przez siebie bony, aby kwalifikowały się jako bony jednego przeznaczenia albo bony różnego przeznaczenia. Na to ryzyko nadużyć, wynikające z mało wyraźnej granicy między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia, zwróciło uwagę również inne państwo członkowskie. Stwierdziło ono, że wprowadzenie domniemania prawnego, zgodnie z którym uznaje się, że w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia dostarczono towary lub wykonano usługi, również stwarza możliwość oszustwa. Według innego państwa członkowskiego podatnicy mogą zmienić swój model biznesowy po emisji bonu, żeby kwalifikował się on jako bon różnego przeznaczenia. Dwa kolejne państwa członkowskie potwierdziły, że emitenci często rozszerzają zakres towarów i usług, na które można wykorzystać bon, tak aby zastosowanie miały różne stawki podatkowe i w rezultacie bon kwalifikował się jako bon różnego przeznaczenia, a nie jednego przeznaczenia.

Efektywność

Analiza wykazała, że **państwa członkowskie nie dysponują wystarczającymi informacjami**, aby ustalić, czy zasady VAT dotyczące bonów doprowadziły do wzrostu lub spadku efektywności.

Istotnie z ankiety wynika, że **zdecydowana większość/prawie wszystkie państwa członkowski nie miały wystarczających informacji** na temat tego, czy w ciągu pierwszych 4 lat przepisy w zakresie VAT dotyczące bonów doprowadziły do ograniczenia kosztów administracyjnych ponoszonych przez przedsiębiorstwa emitujące bony jednego lub różnego przeznaczenia lub dokonujące ich transferów oraz przez organy podatkowe/celne.

Odpowiedzi na otwarte pytania ankiety pokazują, że większość problemów związanych ze stosowaniem nowych przepisów, wśród zarówno organów podatkowych, jak i podatników, dotyczyło kwalifikacji pewnych instrumentów (np. miejskich kart turystycznych lub tokenów) oraz rozróżnienia między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia.

[32] Wytyczne uzgodnione na 116. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1043, dokument B, taxud.c.1(2023)4439781 oraz wytyczne uzgodnione na 122. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

Inne kwestie odnosiły się do określania podstawy opodatkowania bonów różnego przeznaczenia i ich transferów (np. usługi dystrybucji i zrealizowane bony różnego przeznaczenia). Te kwestie zostały jednak poruszone przez mniejszość państw członkowskich i dotyczyły zagadnień omawianych już przez Komitet ds. VAT, przy czym wszystkie odnosiły się do aspektów związanych ze stosowaniem obowiązujących zasad.

Adekwatność

Analiza – w zakresie, w jakim państwa członkowskie dysponują informacjami – wykazała, że **obowiązujące zasady w większości uznaje się za adekwatne.**

Rzeczywiście w ankiecie **większość państw członkowskich zgodziła się**, że wdrożenie dyrektywy w sprawie bonów w ciągu pierwszych 4 lat doprowadziło, przynajmniej częściowo, do powstania **zasad** VAT dotyczących bonów **dostosowanych do różnych modeli biznesowych.**

Prawie połowa państw członkowskich przyznała również, że wdrożenie dyrektywy w sprawie bonów doprowadziło, przynajmniej częściowo, do powstania **zasad VAT, które są adekwatne do nowych i przyszłych modeli biznesowych. Druga połowa** państw członkowskich (z jednym wyjątkiem[33]) **nie dysponowała wystarczającymi informacjami**, aby móc wyrazić opinię na ten temat.

Prawie połowa[34] państw członkowskich zgodziła się, że wdrożenie dyrektywy w sprawie bonów doprowadziło, przynajmniej częściowo, do powstania **zasad dotyczących VAT, które są adekwatne do sytuacji transgranicznych**. W tej kwestii **połowa państw członkowskich nie miała wystarczających informacji**.

W tym kontekście jedynie mniejszość państw członkowskich w odpowiedzi na otwarte pytania ankiety wskazała jako potencjalne źródło problemów rozróżnienie między bonami a innymi nowymi instrumentami (takimi jak tokeny, klucze aktywacyjne do gier) oraz transgraniczny handel bonami. Podczas gdy, jak wspomniano powyżej, rozróżnienie między różnymi instrumentami jest obecnie przedmiotem dyskusji na forum Komitetu ds. VAT, to w kwestii transgranicznego handlu bonami wyrok wydał niedawno TSUE[35].

Spójność

Analiza wykazała, że zasady VAT dotyczące bonów są **zgodne z zasadami systemu VAT**.

Jak wspomniano powyżej, jednym z celów dyrektywy w sprawie bonów było zachowanie spójności z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług.

W przypadku bonów jednego przeznaczenia zapewnia się to za sprawą zasady[36], zgodnie z którą każdy **transfer takiego bonu** należy uznać za dostawę towarów lub świadczenie usług,

---

33 To państwo członkowskie odpowiedziało „wcale”.

34 Dwa państwa członkowskie odpowiedziały „wcale”.

35 Wyrok TSUE z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (*Bons à usage unique*), C-68/23, ECLI:EU:C:2024:342.

36 Art. 30b ust. 1 dyrektywy VAT.

których bon dotyczy, podczas gdy faktycznej dostawy towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia nie postrzega się jako niezależnej transakcji. Ta zasada ma zastosowanie, ponieważ w przypadku tych bonów miejsce dostawy i VAT należny z tytułu odnośnych towarów lub usług są znane w chwili emisji. Jest to również spójne z fikcją prawną przewidzianą w art. 28 dyrektywy VAT, zgodnie z którą należy uznać, że podatnik, który bierze udział w świadczeniu usług, otrzymał i wyświadczył przedmiotowe usługi, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawą opodatkowania bonu jednego przeznaczenia jest pełna cena uzyskana w zamian za ten bon (w tym wszystkie usługi pośrednictwa).

Spójność z systemem VAT zapewnia również **zasada**[37] **dotycząca bonów różnego przeznaczenia**, zgodnie z którą podatek VAT od odnośnych towarów i usług jest naliczany dopiero w momencie realizacji bonu. Ma to zastosowanie, ponieważ w przypadku bonów różnego przeznaczenia kwota należnego podatku VAT jest znana dopiero w chwili faktycznej dostawy towarów lub faktycznego świadczenia usług. Gwarantuje to, że opodatkowanie transakcji jest takie samo niezależnie od tego, czy towary lub usługi są dostarczane lub świadczone w ramach korzystania z bonu. Obliczanie podstawy opodatkowania według zasady szczególnej przewidzianej w art. 73a dyrektywy VAT zapewnia również spójność z zasadą VAT, zgodnie z którą podstawa opodatkowania podatkiem VAT pobieranym przez organy podatkowe nie może przekraczać wynagrodzenia faktycznie zapłaconego przez konsumenta końcowego[38]. Z tego powodu podstawa opodatkowania jest równa zapłaconemu wynagrodzeniu, jeżeli jest ono znane, a w przeciwnym wypadku – wartości pieniężnej wskazanej na bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT od dostarczonych towarów lub wykonanych usług.

W przypadku gdy **transferu bonu różnego przeznaczenia** dokonuje podatnik niebędący faktycznym dostawcą towarów lub usługodawcą, należy naliczyć VAT od każdej świadczonej w ramach łańcucha usługi dystrybucji lub promocji. To również jest zgodne z systemem VAT i gwarantuje, że wszystkie podlegające opodatkowaniu transakcje związane z bonem różnego przeznaczenia – jego dystrybucją i dostawą odnośnych towarów lub wykonaniem odnośnych usług – są opodatkowane w sposób kompleksowy, neutralny i przejrzysty. Podstawę opodatkowania tych usług należy określić zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT.

Spójność z systemem VAT jest również zapewniona, w sytuacjach gdy, zgodnie z ustaleniami Komitetu ds. VAT, (i) przepisy dotyczące **procedur szczególnych VAT** – takie jak przepisy mające zastosowanie do małych przedsiębiorstw, biur podróży lub towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, które stanowią wyjątki od ogólnych zasad VAT – są nadrzędne wobec zasad dotyczących bonów i innych zasad ogólnych, w przypadku gdyby którakolwiek z tych zasad stała na przeszkodzie prawidłowemu zastosowaniu i celom procedury szczególnej oraz (ii) charakteru bonu nie zmienia okoliczność, że podmiot, który go emituje lub dokonuje jego transferu, spełnia warunki zastosowania procedury szczególnej.

Jeżeli chodzi o powiązania między zasadami VAT dotyczącymi bonów **a innymi inicjatywami strategicznymi,** w pierwotnym wniosku Komisji w sprawie opodatkowania bonów podatkiem

[37] Art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT.

[38] Wyrok TSUE z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94, Elida Gibbs, ECLI:EU:C:1996:400, pkt 19.

VAT wyjaśniono, że „[u]sługa płatnicza w rozumieniu dyrektywy 2007/64/WE[39] nie jest uznawana za bon". Chociaż ten przepis został pominięty, gdy Rada przyjmowała zasady, to po wydaniu dwóch dokumentów[40] Komitet ds. VAT uzgodnił w wytycznych, że do celów VAT „**bonu** nie można uznać za instrument płatniczy, ponieważ bon jest instrumentem stanowiącym wynagrodzenie za dostawę określonych w nim towarów lub wykonanie określonych w nim usług, **a nie instrumentem skutkującym transferem środków pieniężnych**". W istocie posiadacz bonu ma prawo skorzystać z towarów lub usług w momencie realizacji bonu, który dostawca lub usługodawca jest zobowiązany przyjąć jako wynagrodzenie. Komitet ds. VAT sformułował te wnioski również na podstawie zawartej w dyrektywie w sprawie usług płatniczych (PSD2)[41] definicji „**instrumentu płatniczego**", zgodnie z którą jest to zindywidualizowane urządzenie lub urządzenia lub każdy zindywidualizowany i uzgodniony przez użytkownika usług płatniczych i dostawcę usług płatniczych zbiór procedur **wykorzystywany w celu zainicjowania zlecenia płatniczego**.

Europejska wartość dodana

Jak już wspomniano, dyrektywa w sprawie bonów ma na celu uproszczenie i ujednolicenie zasad VAT dotyczących opodatkowania bonów, ponieważ gdy nie było takich zasad, państwa członkowskie opracowały nieskoordynowane rozwiązania. To z kolei doprowadziło do ryzyka podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, unikania opodatkowania i barier dla innowacji biznesowych.

Problemy, na które odpowiedź stanowi dyrektywa w sprawie bonów, mają wymiar rynku wewnętrznego, ponieważ brak jednolitego opodatkowania bonów podatkiem VAT w obrębie UE mógłby prowadzić do zakłóceń. Takim zakłóceniom powinien zapobiegać wspólny unijny system VAT, który ma zapewniać prawidłowe funkcjonowanie rynku. Tych problemów państwa członkowskie nie były w stanie rozwiązać samodzielnie. **W związku z tym obowiązujące zasady zapewniają europejską wartość dodaną.**

W odpowiedziach na pytania w ankiecie nie wyrażono jednak żadnych jednoznacznych opinii na ten temat. **Prawie połowa**[42] państw członkowskich zgodziła się, że przepisy w zakresie VAT dotyczące bonów **przyniosły korzyści organom podatkowym/celnym**, przynajmniej częściowo, ale prawie połowa państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami na ten temat.

Większość państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami co do tego, czy przepisy w zakresie VAT dotyczące bonów przyniosły **korzyści sektorowi**. Podobnie w przypadku zdecydowanej większości/prawie wszystkich państw członkowskich nie było

[39] Później uchylona i zastąpiona dyrektywą 2015/2366 (dyrektywa w sprawie usług płatniczych – PSD2).

[40] 114. posiedzenie Komitetu ds. VAT, dokument roboczy nr 983, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive" [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów"] (taxud.c.1(2019)7743273), 116. posiedzenie Komitetu ds. VAT, dokument roboczy nr 993, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis" [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów – dalsza analiza"] (taxud.c.1(2020)1245810).

[41] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2366 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie usług płatniczych w ramach rynku wewnętrznego, zmieniająca dyrektywy 2002/65/WE, 2009/110/WE, 2013/36/UE i rozporządzenie (UE) nr 1093/2010 oraz uchylająca dyrektywę 2007/64/WE (Dz.U. L 337 z 23.12.2015, s. 35).

[42] Trzy państwa członkowskie odpowiedziały „wcale".

wystarczających informacji na temat tego, czy te przepisy doprowadziły do wzrostu **krajowego lub transgranicznego handlu bonami**.

4.2 Ocena konkretnych kwestii

Oprócz ogólnej oceny stosowania przepisów dyrektywy VAT w odniesieniu do opodatkowania bonów podatkiem VAT przeprowadzono szczegółową ocenę, która dotyczyła przede wszystkim definicji bonów, zasad VAT mających zastosowanie do opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji oraz bonów niezrealizowanych.

W ankiecie otrzymano **ogólnie pozytywne informacje zwrotne** na temat przepisów regulujących **definicję** bonów i ich **transfer**.

Większość państw członkowskich zgodziła się/zdecydowanie zgodziła się, że przepisy dotyczące ogólnej definicji bonu, definicji bonu jednego przeznaczenia i rozróżnienia między nim a bonem różnego przeznaczenia, a także transferu obu rodzajów bonów (i) **są jasne i łatwe do stosowania** oraz umożliwiają krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych w odniesieniu do indywidualnych sytuacji oraz (ii) **są jasne dla podatników**, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki[43]. Większość państw członkowskich zgodziła się również, że te przepisy umożliwiają krajowej administracji **egzekwowanie obowiązujących przepisów**.

W kwestii **dystrybucji bonów różnego przeznaczenia**, w odniesieniu do której nie ma żadnego szczegółowego przepisu w dyrektywie w sprawie bonów, **większość państw członkowskich zgodziła się**, że dystrybucja przez podatnika, który nie jest emitentem bonu, stanowi świadczenie usług w rozumieniu dyrektywy VAT i że podstawa opodatkowania takiej usługi dystrybucji jest równa różnicy między wartością nominalną bonu a zapłaconą ceną zakupu, pomniejszoną o kwotę VAT związaną ze świadczoną usługą dystrybucji. Co do „**bonów zniżkowych**", w odniesieniu do których także nie ma żadnego szczegółowego przepisu w dyrektywie w sprawie bonów, **połowa/większość państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami**, aby wyrazić opinię co do tego, czy dystrybucja tych bonów przez podatnika niebędącego ich emitentem stanowi świadczenie usługi realizacji, jeżeli podatnik dostarczający towary lub świadczący usługi, których bon dotyczy, otrzymuje wynagrodzenie od emitenta[44], i jaka jest podstawa opodatkowania tej usługi dystrybucji.

Jeśli chodzi o **bony niezrealizowane**, w odniesieniu do których również nie ma żadnego szczegółowego przepisu w dyrektywie w sprawie bonów, państwa członkowskie były **podzielone** w odpowiedzi na pytanie, jakie szczegółowe **wytyczne** dotyczące opodatkowania tych bonów podatkiem VAT wydano.

W odpowiedziach na otwarte pytania ankiety (sprawozdanie zbiorcze – zob. załącznik) **jedynie mniejszość państw członkowskich poruszyła konkretne kwestie** związane ze stosowaniem

[43] Z jednym wyjątkiem. Nie większość, ale prawie połowa państw członkowskich zgodziła się, że przepisy dotyczące „podmiotu uznawanego za dostawcę" w związku z transferem bonu jednego przeznaczenia są jasne dla podatników będących dostawcami towarów/usługodawcami i niebędących przy tym podatnikami, którzy, działając we własnym imieniu, wyemitowali bon jednego przeznaczenia, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki.

[44] W przypadku dziesięciu państw członkowskich odpowiedź brzmiała jednak: „tak".

obowiązujących zasad. Wskazane problemy dotyczyły głównie kwestii **już omawianych przez Komitet ds. VAT**, takich jak kwalifikacja instrumentu jako bon, a następnie – po stwierdzeniu istnienia bonu – rozróżnienie między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia. Pozostałe kwestie **były związane ze stosowaniem obowiązujących zasad**, np. transgranicznym handlem bonami (na którym koncentruje się niedawny wyrok TSUE) i obliczaniem podstawy opodatkowania, zwłaszcza w odniesieniu do realizacji bonów różnego przeznaczenia i powiązanych usług dystrybucji, lub były związane z aspektami nieuregulowanymi w prawodawstwie, takimi jak podejście do bonów niezrealizowanych. Poniżej przedstawiono najważniejsze z tych kwestii.

Definicja i kwalifikacja bonu

- Kwestię **transgranicznej realizacji i dystrybucji bonów** poruszyło siedem państw członkowskich. Pięć wspomniało o problemie kwalifikacji bonu jako bonu jednego przeznaczenia, w przypadku gdy dochodzi do transakcji transgranicznych (w kontekście trudności związanych z rozróżnieniem między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia przywołano sprawę Finanzamt O (*Bons à usage unique*)]. Dwa spośród tych państw członkowskich wspomniały o kwestii ustawowej zmiany stawki podatkowej lub zmiany miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług po emisji bonu jednego przeznaczenia. Kolejne z tych państw członkowskich zastanawiało się, czy na kwalifikację bonu jako bon jednego przeznaczenia może wpływać okoliczność, że w całym łańcuchu dystrybucji naliczane są marże, więc podstawa opodatkowania się zmienia. Ponadto dwa państwa członkowskie zwróciły uwagę na, odpowiednio, znaczenie prawidłowej kwalifikacji instrumentu w przypadku jego transferu oraz trudności, jakie napotykają podatnicy w związku z transferami bonów jednego przeznaczenia w ramach łańcucha dostaw.

- Do kwalifikacji **miejskiej karty turystycznej** odniosło się sześć państw członkowskich (jednak w większości zanim w ramach Komitetu ds. VAT uzgodniono zbiór wytycznych[45] dotyczących powiązanych kwestii – sekcja 3). Według dwóch państw członkowskich sprawa DSAB Destination Stockholm wywołała nowe pytania na temat definicji bonu. Zdaniem innego państwa członkowskiego instrument polegający jedynie na zryczałtowanej opłacie abonamentowej (za nieograniczone korzystanie z usługi w określonym okresie) nie powinien stanowić bonu. Jedno państwo członkowskie nawiązało do dyskusji na forum Komitetu ds. VAT na temat miejskich kart turystycznych w odniesieniu do trudności związanych z obowiązującymi przepisami dotyczącymi transferu bonów różnego przeznaczenia. Dwa państwa członkowskie wspomniały o trudnościach w rozróżnianiu między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia (jedno z nich również w rozróżnianiu świadczonych usług) w przypadku miejskich kart turystycznych.

- Kwestię kwalifikacji **tokenów** poruszyło pięć państw członkowskich. W tym względzie Komitet ds. VAT w swoich wytycznych był zdania, że co do zasady tokenów nie można uznać za bony w rozumieniu dyrektywy VAT, ale to, czy dany token kwalifikuje się jako bon, należy rozstrzygać dla każdego przypadku z osobna. Dwa państwa członkowskie wskazały w ankiecie, że rozstrzyganie tej kwestii dla każdego przypadku z osobna może prowadzić do niejednolitego stosowania przepisów i nie gwarantuje pewności prawa. Natomiast trzy państwa członkowskie w kontekście trudności z kwalifikacją bonów i

[45] Wytyczne uzgodnione na 122. posiedzeniu, dokument roboczy nr 1074, dokument C, taxud.c.1(2024)438498.

rozróżnianiem między bonami jednego przeznaczenia a bonami różnego przeznaczenia wspomniały o tokenach/kodach aktywacyjnych do gier sprzedawanych za pomocą platform elektronicznych i „tokenach ICO[46]".

- O **kartach zniżkowych** wspomniało pięć państw członkowskich. Według jednego z nich karta, która nie uprawnia do otrzymania określonych towarów lub usług, a jedynie daje możliwość uzyskania zniżki, nie powinna być kwalifikowana jako bon. Inne państwo członkowskie stwierdziło trudności w kwalifikacji instrumentów o zróżnicowanym przeznaczeniu, które pełnią funkcje zarówno bonów, jak i kart zniżkowych. Trzy państwa członkowskie miały problemy z rozróżnieniem między bonem a kartą zniżkową.

- O **zaliczkach** wspomniały cztery państwa członkowskie. Jedno z nich poruszyło kwestię kwalifikacji zaliczek jako bonów jednego przeznaczenia, bonów różnego przeznaczenia lub świadczenia usług. Inne państwo członkowskie zastanawiało się, czy potwierdzenie wpłaty zaliczki może stanowić bon. Trzecie państwo członkowskie podało przykład rezerwacji z wpłatą zaliczki, którą to rezerwację można modyfikować do 1 miesiąca przed rozpoczęciem pobytu, i zastanawiało się, czy może ona stanowić bon różnego przeznaczenia. Wreszcie jedno państwo członkowskie wskazało, że w przypadku transferu bonu jednego przeznaczenia płatność może być błędnie potraktowana jako zaliczka na poczet dostawy towarów lub świadczenia usług.

- Kwestię kwalifikacji **instrumentu płatniczego** poruszyły cztery państwa członkowskie. Jak już wspomniano, po wydaniu dwóch dokumentów[47] i dyskusjach na forum Komitetu ds. VAT uzgodniono wytyczne, zgodnie z którymi bonu nie można uznać za instrument płatniczy. Trzy państwa członkowskie wspomniały w ankiecie o trudności w rozróżnieniu między bonami a instrumentami płatniczymi, podczas gdy jedno państwo członkowskie podało przykład „punktów stosowanych w systemie barterowym" i zastanawiało się, czy należy je uznać za instrumenty płatnicze albo bony.

- O **kartach podarunkowych, kartach zdrapkach i bonach przedpłaconych** wspomniały trzy państwa członkowskie, w szczególności w odniesieniu do trudności związanych z kwalifikacją kart podarunkowych (w tym kart wydanych w wyniku uprzednich zakupów), kart przedpłaconych emitowanych przez „teleoperatorów", przedpłaconych kart paliwowych, kart zdrapek i kuponów uprawniających do bezpłatnego odbioru towarów.

- Dwa państwa członkowskie poruszyły kwestię kwalifikacji **biletów**, w szczególności w związku z motywem 5 dyrektywy w sprawie bonów, w którym wyjaśniono, że przepisy dotyczące bonów nie powinny wywoływać zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin i muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.

- Dwa państwa członkowskie poruszyły kwestię związku z **procedurami szczególnymi i zwolnieniami**, w szczególności w odniesieniu do tego, czy obecność w łańcuchu dostaw

---

46 ICO oznacza *initial coin offering* (pierwsza oferta kryptowalutowa).

47 Dokument roboczy nr 983, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive," [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów"], taxud.c.1(2019)7743273 i dokument roboczy nr 993, „Questions raised following implementation of the Voucher Directive - further analysis" [„Kwestie podniesione w następstwie wdrożenia dyrektywy w sprawie bonów – dalsza analiza"], taxud.c.1(2020)1245810.

małego lub średniego przedsiębiorstwa (MŚP) zwolnionego z podatku lub, przeciwnie, podatnika niekwalifikującego się do podmiotowego zwolnienia z VAT (jak np. służby medyczne) może zmienić charakter bonu, oraz w odniesieniu do kwalifikacji bonu jako bonu jednego przeznaczenia, gdy może mieć zastosowanie potencjalne zwolnienie dla podróżnych spoza UE.

Zasady VAT dotyczące opodatkowania bonów w łańcuchu dystrybucji:

Transfer bonów jednego przeznaczenia

- **Transfer we własnym imieniu**. Trzy państwa członkowskie wspomniały o problemach z ustaleniem, czy podatnik w łańcuchu dystrybucji działa we własnym imieniu.

- Cztery państwa członkowskie wspomniały o **transferze w imieniu innego podatnika**, w tym trudnościach napotykanych przy określaniu podstawy opodatkowania świadczonej usługi (i ustalaniu, który podmiot należy obciążyć opłatami) i momentu wykonania usługi na potrzeby obowiązków podatkowych w państwie członkowskim, w którym bon jest realizowany.

- Dwa państwa członkowskie wspomniały o związku z **procedurami szczególnymi dotyczącymi transferu bonu jednego przeznaczenia** w odniesieniu do rozstrzygnięcia, czy dostawa bonu jednego przeznaczenia powinna podlegać opodatkowaniu, gdy emitent lub podmiot akceptujący bon jest zwolniony z VAT w ramach procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw, oraz problemu braku odliczenia podatku naliczonego w przypadku obecności w łańcuchu dystrybucji MŚP zwolnionego z VAT.

- Dwa państwa członkowskie wspomniały o **zasadzie podmiotu uznawanego za dostawcę w związku z transferem bonu jednego przeznaczenia** w odniesieniu do wyzwań związanych ze stosowaniem tej zasady i różnych interpretacji organów podatkowych co do podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych przez podmiot uznawany za dostawcę i wynikających z tego obowiązków w zakresie fakturowania.

Dystrybucja bonów różnego przeznaczenia

- Kwestię **podstawy opodatkowania usług dystrybucji** poruszyło sześć państw członkowskich, które wskazały w szczególności na trudności w obliczaniu podstawy opodatkowania, gdy wynagrodzenie nie jest oddzielnie zafakturowane lub gdy bon jest dystrybuowany w ramach łańcucha po cenie niższej od jego wartości nominalnej. Doprecyzowano również, że – jeżeli nie ustalono odrębnej opłaty za usługę – zastosowanie ma przepis, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest różnica między wartością nominalną a zapłaconą ceną zakupu, pomniejszoną o kwotę VAT związaną ze świadczoną usługą dystrybucji.

- Do **rozróżnienia między dostawami/świadczeniem usług różnego rodzaju** odniosły się trzy państwa członkowskie, które wspomniały w szczególności o trudności w odróżnianiu samej dostawy bonu różnego przeznaczenia od świadczenia usługi dystrybucji na rzecz innego podatnika.

- Dwa państwa członkowskie poruszyły kwestię **działania w imieniu innego podmiotu**, w szczególności określania, na rzecz kogo świadczone są usługi w łańcuchu dystrybucji z wieloma pośrednikami.

- Dwa państwa członkowskie poruszyły kwestię **obowiązków w zakresie fakturowania**.

Podstawa opodatkowania przy realizacji bonu różnego przeznaczenia

W odpowiedziach na zamknięte pytania ankiety **większość państw członkowskich zgodziła się/zdecydowanie zgodziła się, że przepisy dotyczące podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia są jasne i łatwe do stosowania** oraz umożliwiają krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych w do indywidualnych sytuacjach. Prawie połowa państw członkowskich zgodziła się również, że te przepisy są jasne dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki, oraz że umożliwiają one krajowej administracji egzekwowanie obowiązujących zasad.

W otwartych pytań w ankiecie **jedenaście państw członkowskich przedstawiło uwagi na ten temat**, wskazując w szczególności na trudności w określaniu podstawy opodatkowania, zwłaszcza w przypadku miejskich kart turystycznych lub bonów różnego przeznaczenia odnoszących się do wielu towarów/usług, na trudności wynikające z konieczności dokonywania odliczeń od podstawy opodatkowania za każdym razem, gdy bon jest wykorzystywany częściowo, oraz na problem bonów bez wartości pieniężnej w sytuacji, gdy nie ma informacji o zapłaconym wynagrodzeniu. Wyrażono wątpliwości co do tego, do kogo odnosi się „wynagrodzenie zapłacone za bon" (tzn. czy jest to cena płacona przez klienta ostatniemu dystrybutorowi czy cena płacona przez emitenta na rzecz dostawcy). Ponadto zauważono, że może zaistnieć sprzeczność z podstawową zasadą dotyczącą podstawy opodatkowania, gdy przepisy mające zastosowanie do bonu różnego przeznaczenia prowadzą do opodatkowania kwoty innej niż kwota faktycznie otrzymana przez dostawcę lub usługodawcę od emitenta bonu.

Bony niezrealizowane

Sześć państw członkowskich wspomniało o problemach napotkanych w związku z bonami niezrealizowanymi, w szczególności w kwestii tego, czy należy opodatkować zatrzymane i niezwrócone wynagrodzenie, oraz ewentualnego zakwalifikowania go jako wynagrodzenia za usługę dystrybucji/promocji lub „usługę dostępności" świadczoną przez dostawcę lub usługodawcę na rzecz posiadacza bonu różnego przeznaczenia. Zauważono również, że brak regulacji może zachęcać do emisji bonów różnego przeznaczenia zamiast bonów jednego przeznaczenia, tak aby opóźnić wymagalność VAT i uniknąć płatności w przypadku niezrealizowania bonu.

5. WNIOSKI

Od 1 stycznia 2019 r. w UE stosuje się wspólne zasady VAT dotyczące bonów. W niniejszym sprawozdaniu, na podstawie art. 410b dyrektywy VAT, oceniono ich funkcjonowanie i stosowanie przez państwa członkowskie na przestrzeni 4 lat od ich początkowego wprowadzenia (od 2019 do 2022 r.).

Na początku Komisja przedstawiła wniosek mający na celu uproszczenie i ujednolicenie odnośnych zasad VAT dotyczących bonów, ponieważ gdy nie było takich zasad, państwa członkowskie opracowały nieskoordynowane rozwiązania, prowadzące do ryzyka podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania. Niektóre z przepisów przewidzianych w pierwotnym wniosku Komisji ostatecznie nie zostały przyjęte przez Radę, w związku z czym w obowiązujących zasadach nie uwzględniono pewnych konkretnych kwestii (np. usług płatniczych)[48]. W ciągu ostatnich kilku lat Komitet ds. VAT przyczynił się jednak do bardziej jednolitego stosowania nowych przepisów: omówiono pięć dokumentów roboczych i większość państw członkowskich uzgodniła dwa zbiory wytycznych w zakresie bonów i ich związku z instrumentami płatniczymi, tokenami, procedurami szczególnymi VAT i miejskimi kartami turystycznymi. Tym samym odniesiono się również do pewnych aspektów, których nie uwzględniono w zasadach przyjętych przez Radę[49].

Jeżeli chodzi o wdrożenie zasad przez państwa członkowskie w ciągu pierwszych 4 lat, podczas kontroli zgodności nie wykryto żadnych poważnych problemów w zakresie formalnej transpozycji ani nie wszczęto żadnego postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Do tej pory TSUE wydał jedynie dwa wyroki w sprawie nowych zasad wprowadzonych dyrektywą w sprawie bonów (dotyczące miejskich kart turystycznych i transgranicznej dystrybucji bonu)[50].

Wyniki ankiety przeprowadzonej od 27 marca do 9 czerwca 2023 r. pokazują, że z uwagi na krótki okres stosowania zasad VAT dotyczących bonów **państwa członkowskie nie miały wystarczająco dużo czasu** na zebranie dowodów, przeprowadzenie kontroli i sformułowanie ostatecznej opinii w kwestii ogólnego funkcjonowania tych zasad.

W zakresie, w jakim informacje były dostępne, państwa członkowskie potwierdziły jednak, że **wspólne zasady UE dotyczące bonów zasadniczo rozwiązały problem fragmentacji i skomplikowanego procesu naliczania VAT w odniesieniu do różnych modeli biznesowych, co doprowadziło do uproszczenia zasad i ich bardziej jednolitego stosowania w całej UE**. W szczególności zasady VAT dotyczące bonów osiągają swoje cele przez zapewnienie bardziej jednolitych wymogów i ułatwienie przestrzegania przepisów. W zakresie, w jakim państwa członkowskie dysponowały informacjami, zasady te w większości uznaje się również za ogólnie adekwatne, dostosowane do różnych modeli biznesowych i adekwatne do nowych i przyszłych modeli oraz sytuacji transgranicznych. Analiza przeprowadzona w niniejszym sprawozdaniu wykazała także, że zasady dotyczące bonów są zgodne z ogólnym systemem VAT. Ponadto zasady zapewniają unijną wartość dodaną dzięki rozwiązaniu problemów w zakresie jednolitego stosowania prawa, a także podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania w obrębie UE[51].

Jeżeli chodzi o ocenę konkretnych zasad, **przepisy dotyczące ogólnej definicji bonu, definicji bonu jednego przeznaczenia i rozróżnienia między nim a bonem różnego przeznaczenia, a także transferu obu rodzajów bonów są w większości postrzegane jako jasne i łatwe do stosowania** dla krajowych administracji, co umożliwia tym organom

48 Sekcja 2.
49 Sekcja 3.
50 Sekcja 3.
51 Sekcja 4.1.

podawanie klarownych wytycznych i egzekwowanie obowiązujących przepisów, a także jasne dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki.

Jedynie mniejszość państw członkowskich w odpowiedziach na otwarte pytania ankiety **zwróciła uwagę na kwestie związane ze stosowaniem zasad VAT dotyczących bonów**. W odniesieniu do definicji bonów, ich łańcucha dystrybucji i bonów niezrealizowanych, na których skoncentrowano się w niniejszym sprawozdaniu, najczęściej poruszano kwestie związane z rozróżnieniem między bonami a instrumentami innego rodzaju (np. tokenami) oraz między bonami różnego przeznaczenia a bonami jednego przeznaczenia, zwłaszcza w kontekście transgranicznego handlu lub miejskich kart turystycznych. Inne kwestie odnosiły się do obliczania podstawy opodatkowania usług dystrybucji bonów różnego przeznaczenia i realizacji tych bonów, a także podejścia do bonów niezrealizowanych[52]. Zgłoszone kwestie **dotyczyły głównie różnych aspektów związanych ze stosowaniem obowiązujących zasad**, a nie nowych aspektów legislacyjnych, którymi należałoby się zająć, i **w większości były/są przedmiotem dyskusji** na forum Komitetu ds. VAT (oraz niedawnego wyroku TSUE), co znacznie przyczyniło się do bardziej jednolitego stosowania przedmiotowych zasad.

W niniejszym sprawozdaniu wykazano zatem, że cele dyrektywy w sprawie bonów zostały w większości osiągnięte, jednak nadal trzeba zająć się pewnymi konkretnymi kwestiami związanymi ze stosowaniem zasad. Przede wszystkim w sprawozdaniu podkreślono jednak, że ponieważ minęło zaledwie kilka lat, **większość państw członkowskich nie ma jeszcze wystarczających informacji, aby należycie ocenić funkcjonowanie zasad VAT dotyczących bonów**. Zwłaszcza w przypadku pytań o efektywność obowiązujących zasad pod względem zmniejszenia kosztów administracyjnych ponoszonych przez przedsiębiorstwa emitujące bony jednego lub różnego przeznaczenia lub dokonujące ich transferów oraz przez organy podatkowe/celne, o korzyści przyniesione sektorowi, o wzrost krajowego i transgranicznego handlu bonami oraz o kwestie związane z oszustwami zdecydowana większość państw członkowskich nie była w stanie udzielić odpowiedzi ze względu na brak dostępnych informacji[53].

W związku z powyższym, z uwagi na krótki okres stosowania zasad VAT dotyczących bonów oraz niewielką ilość dostępnych danych na potrzeby oceny, Komisja uważa, że **jakikolwiek wniosek w sprawie zmiany obowiązujących zasad byłby przedwczesny**. Ponadto, biorąc pod uwagę wstępne opinie, które w większości potwierdzają osiągnięcie głównych celów dyrektywy w sprawie bonów, **taki wniosek byłby również niewłaściwy**. Jedynie mniejszość państw członkowskich zgłosiła kwestie, które głównie dotyczyły jednak stosowania zasad w ich obecnym brzmieniu i były już przedmiotem dyskusji na forum Komitetu ds. VAT. Natomiast nieliczne uwagi na temat nowych aspektów nieuwzględnionych w obowiązujących przepisach nie zawierały wystarczająco dogłębnej analizy, aby stworzyć podstawę dla nowego wniosku ustawodawczego. Zdaniem Komisji, i jak wynika z odpowiedzi udzielonych w ankiecie, należy skupić się raczej na prawidłowym i jednolitym stosowaniu obowiązujących przepisów i kontynuować prace na **najwłaściwszym forum, jakim jest Komitet ds. VAT**, który odpowiada za analizę kwestii związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących VAT

[52] Sekcja 4.2.
[53] Załącznik – sprawozdanie zbiorcze.

i – mimo że nie jego działania nie prowadzą do wydania decyzji wiążących dla państw członkowskich – na przestrzeni lat znacznie przyczynił się do bardziej jednolitego stosowania dyrektywy VAT.

ZAŁĄCZNIK – SPRAWOZDANIE ZBIORCZE – KWESTIONARIUSZ DOTYCZĄCY WDROŻENIA DYREKTYWY (UE) 2016/1065 W SPRAWIE BONÓW

Ankieta skierowana do państw członkowskich, przeprowadzona od 27 marca do 9 czerwca 2023 r. Wszystkie państwa członkowskie odpowiedziały na pytania zawarte w kwestionariuszu.

Większość państw członkowskich zgodziła się/zdecydowanie zgodziła się, że:

- ogólna definicja bonu:
    - jest jasna i łatwa do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

	Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam	2	7,41 %
Zgadzam się	17	62,96 %
Trudno powiedzieć	4	14,81 %
Nie zgadzam się	4	14,81 %
Zdecydowanie się nie zgadzam	0	0 %
Brak dostępnych informacji	0	0 %
Brak odpowiedzi	0	0 %

    - jest jasna dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki.

	Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam	0	0 %
Zgadzam się	16	59,26 %
Trudno powiedzieć	8	29,63 %
Nie zgadzam się	2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam	0	0 %
Brak dostępnych informacji	1	3,7 %
Brak odpowiedzi	0	0 %

- definicja bonu jednego przeznaczenia:

- jest jasna i łatwa do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych w odniesieniu do indywidualnych sytuacji

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		21	77,78 %
Trudno powiedzieć		2	7,41 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- i rozróżnienie między nim a bonem różnego przeznaczenia jest jasne dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		0	0 %
Zgadzam się		18	66,67 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		4	14,81 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- kumulatywne przesłanki, zgodnie z którymi miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług i należny podatek VAT muszą być znane, pozwalają krajowej administracji identyfikować bony jednego przeznaczenia i odróżniać je od bonów różnego przeznaczenia;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		22	81,48 %
Trudno powiedzieć		2	7,41 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		0	0 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferów bonu jednego przeznaczenia przez podatników działających we własnym imieniu:

  - jest jasny i łatwy do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych dotyczących zdarzeń

powodujących powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		21	77,78 %
Trudno powiedzieć		3	11,11 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		0	0 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- umożliwia krajowej administracji egzekwowanie obowiązujących przepisów dotyczących różnych zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		3	11,11 %
Zgadzam się		17	62,96 %
Trudno powiedzieć		5	18,52 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- jest jasny dla podatników działających we własnym imieniu, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki związane z różnymi zdarzeniami powodującymi powstanie obowiązku podatkowego;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		1	3,7 %
Zgadzam się		18	66,67 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferu bonu jednego przeznaczenia w przypadku, gdy dostawca towarów/usługodawca nie jest podatnikiem, który, działając we własnym imieniu, wyemitował ten bon jednego przeznaczenia:
  - jest jasny i łatwy do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych w zakresie stosowania zasady

„podmiotu uznawanego za dostawcę” w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		3	11,11 %
Zgadzam się		17	62,96 %
Trudno powiedzieć		6	22,22 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- umożliwia krajowej administracji egzekwowanie zasady „podmiotu uznawanego za dostawcę” w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		3	11,11 %
Zgadzam się		13	48,15 %
Trudno powiedzieć		8	29,63 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		3	11,11 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferu bonu jednego przeznaczenia przez podatnika działającego w imieniu innego podatnika:

  - jest jasny i łatwy do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji podawanie podatnikom klarownych wytycznych dotyczących zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		5	18,52 %
Zgadzam się		16	59,26 %
Trudno powiedzieć		3	11,11 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- umożliwia krajowej administracji egzekwowanie obowiązujących przepisów dotyczących różnych zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		3	11,11 %
Zgadzam się		16	59,26 %
Trudno powiedzieć		5	18,52 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		3	11,11 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- jest jasny dla podatników działających w imieniu innego podatnika, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		1	3,7 %
Zgadzam się		16	59,26 %
Trudno powiedzieć		6	22,22 %
Nie zgadzam się		1	3,7 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		3	11,11 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferów bonu różnego przeznaczenia przez podatników faktycznie dostarczających towary/świadczących usługi jest jasny i łatwy do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji udzielanie tym podatnikom klarownych wytycznych, zgodnie z którymi wszystkie transfery bonu różnego przeznaczenia przed faktyczną dostawą towarów lub faktycznym świadczeniem usług nie są objęte podatkiem VAT i jedynie realizacja bonu w zamian za faktyczną dostawę towarów/świadczenie usług podlega opodatkowaniu VAT;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		3	11,11 %
Zgadzam się		19	70,37 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferów bonu różnego przeznaczenia przez podatników innych niż podatnik faktycznie dostarczający towary/świadczący usługi jest jasny i łatwy do stosowania oraz umożliwia krajowej administracji udzielanie tym podatnikom

klarownych wytycznych w odniesieniu do potencjalnego nastąpienia świadczenia usług, takich jak usługi dystrybucji lub promocji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		16	59,26 %
Trudno powiedzieć		6	22,22 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący transferu bonu różnego przeznaczenia:
    - umożliwia krajowej administracji egzekwowanie obowiązujących zasad w indywidualnych sytuacjach;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		14	51,85 %
Trudno powiedzieć		9	33,33 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

    - jest jasny dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		1	3,7 %
Zgadzam się		17	62,96 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		3	11,11 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- pierwotna zasada, zgodnie z którą podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon, jest jasna i łatwa do stosowania oraz

umożliwia organom podatkowym podawanie podatnikom klarownych wytycznych w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		16	59,26 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		4	14,81 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- wtórna zasada, zgodnie z którą podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia jest równa wartości pieniężnej wskazanej na samym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, jest jasna i łatwa do stosowania oraz umożliwia organom podatkowym podawanie podatnikom klarownych wytycznych w odniesieniu do indywidualnych sytuacji;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		14	51,85 %
Trudno powiedzieć		7	25,93 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- dystrybucja bonów różnego przeznaczenia przez podatnika innego niż emitent bonu stanowi świadczenie usługi w rozumieniu dyrektywy VAT;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak		23	85,19 %
Nie		2	7,41 %
Brak dostępnych informacji		2	7,41 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- podstawa opodatkowania usługi dystrybucji bonu różnego przeznaczenia jest równa różnicy między wartością nominalną bonu a zapłaconą ceną zakupu, pomniejszoną o kwotę VAT związaną ze świadczoną usługą dystrybucji.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak		19	70,37 %
Nie		4	14,81 %
Brak dostępnych informacji		4	14,81 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

17 państw członkowskich sformułowało szczegółowe wytyczne dotyczące łańcucha dystrybucji bonów różnego przeznaczenia, głównie w formie wytycznych administracyjnych.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak		17	62,96 %
Nie		10	37,04 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Ustawodawstwo		2	7,41 %
Wytyczne administracyjne		12	44,44 %
Indywidualne rozstrzygnięcie		2	7,41 %
Inne		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		10	37,04 %

Prawie połowa państw członkowskich zgodziła się/zdecydowanie zgodziła się, że:

- przepisy dotyczące „podmiotu uznawanego za dostawcę" w związku z transferem bonu jednego przeznaczenia są jasne dla podatników będących dostawcami towarów/usługodawcami i niebędących przy tym podatnikami, którzy, działając we własnym imieniu, wyemitowali bon jednego przeznaczenia, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		11	40,74 %
Trudno powiedzieć		7	25,93 %
Nie zgadzam się		0	0 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		7	25,93 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepis dotyczący podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia umożliwia krajowej administracji egzekwowanie obowiązujących zasad w indywidualnych sytuacjach;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		2	7,41 %
Zgadzam się		10	37,04 %
Trudno powiedzieć		10	37,04 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		3	11,11 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- przepisy dotyczące podstawy opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w związku z bonem różnego przeznaczenia są jasne dla podatników, dzięki czemu mogą oni wypełniać swoje obowiązki związane z różnymi zdarzeniami powodującymi powstanie obowiązku podatkowego.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Zdecydowanie się zgadzam		0	0 %
Zgadzam się		13	48,15 %
Trudno powiedzieć		4	14,81 %
Nie zgadzam się		2	7,41 %
Zdecydowanie się nie zgadzam		0	0 %
Brak dostępnych informacji		8	29,63 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

Połowa/większość państw członkowskich nie miała wystarczających informacji co do tego:

- czy dystrybucja bezpłatnych bonów zniżkowych przez podatnika niebędącego ich emitentem w przypadku gdy podatnik dostarczający towary lub świadczący usługi, których bon dotyczy, otrzymuje wynagrodzenie od emitenta, stanowi usługę realizacji w rozumieniu dyrektywy VAT;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak		10	37,04 %
Nie		3	11,11 %
Brak dostępnych informacji		14	51,85 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- czy podstawa opodatkowania usługi dystrybucji bezpłatnych bonów zniżkowych, o której mowa powyżej, jest równa obniżce ceny przyznanej klientowi i zwróconej przez emitenta, pomniejszonej o kwotę VAT związaną ze świadczoną usługą realizacji.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak		5	18,52 %
Nie		5	18,52 %
Brak dostępnych informacji		17	62,96 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

Udzielono **podzielonych odpowiedzi** na pytanie, czy państwa członkowskie wydały szczegółowe wytyczne dotyczące opodatkowania podatkiem VAT niezrealizowanych bonów jednego lub różnego przeznaczenia. W przypadkach gdy wydano wytyczne, w większości miały one formę wytycznych administracyjnych.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Tak, ale tylko w zakresie bonów jednego przeznaczenia		4	14,81 %
Tak, ale tylko w zakresie bonów różnego przeznaczenia		5	18,52 %
Tak, w zakresie bonów zarówno jednego, jak i różnego przeznaczenia		8	29,63 %
Nie		10	37,04 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Ustawodawstwo		1	3,7 %
Wytyczne administracyjne		13	48,15 %
Indywidualne rozstrzygnięcie		2	7,41 %
Inne		1	3,7 %
Brak odpowiedzi		10	37,04 %

OCENA SKUTKÓW WDROŻENIA DYREKTYWY W SPRAWIE BONÓW

Większość państw członkowskich zgodziła się, że wdrożenie dyrektywy w sprawie bonów w ciągu pierwszych czterech lat doprowadziło, *przynajmniej w pewnym stopniu*, do:

- ułatwienia przestrzegania przepisów;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		3	11,11 %
W umiarkowanym stopniu		11	40,74 %
W dużym stopniu		2	7,41 %
Brak dostępnych informacji		10	37,04 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- bardziej jednolitych wymogów;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		4	14,81 %
W umiarkowanym stopniu		9	33,33 %
W dużym stopniu		7	25,93 %
Brak dostępnych informacji		6	22,22 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- zasad VAT dostosowanych do różnych modeli biznesowych.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		4	14,81 %
W umiarkowanym stopniu		9	33,33 %
W dużym stopniu		4	14,81 %
Brak dostępnych informacji		9	33,33 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

Prawie połowa państw członkowskich zgodziła się, do pewnego stopnia, ale druga połowa/prawie połowa nie miała wystarczających informacji co do tego, czy zasady VAT:

- przyniosły korzyści organom podatkowym/celnym;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		3	11,11 %
W niedużym stopniu		2	7,41 %
W umiarkowanym stopniu		6	22,22 %
W dużym stopniu		3	11,11 %
Brak dostępnych informacji		13	48,15 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- są adekwatne do nowych i przyszłych modeli biznesowych;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		5	18,52 %
W umiarkowanym stopniu		5	18,52 %
W dużym stopniu		3	11,11 %
Brak dostępnych informacji		13	48,15 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- są adekwatne do sytuacji transgranicznych.

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		2	7,41 %
W niedużym stopniu		3	11,11 %
W umiarkowanym stopniu		6	22,22 %
W dużym stopniu		2	7,41 %
Brak dostępnych informacji		14	51,85 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

Większość państw członkowskich nie dysponowała wystarczającymi informacjami na temat tego, czy zasady VAT:

- doprowadziły do zmniejszenia kosztów administracyjnych ponoszonych przez:
    - przedsiębiorstwa emitujące bony jednego przeznaczenia;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		0	0 %
W umiarkowanym stopniu		2	7,41 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		23	85,19 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

    - przedsiębiorstwa emitujące bony różnego przeznaczenia;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		2	7,41 %
W niedużym stopniu		0	0 %
W umiarkowanym stopniu		1	3,7 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		23	85,19 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

    - przedsiębiorstwa dokonujące transferu bonów jednego przeznaczenia;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		0	0 %
W umiarkowanym stopniu		0	0 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		25	92,59 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

    - przedsiębiorstwa dokonujące transferu bonów różnego przeznaczenia;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		1	3,7 %
W niedużym stopniu		0	0 %
W umiarkowanym stopniu		0	0 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		25	92,59 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- organy podatkowe/celne;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		4	14,81 %
W niedużym stopniu		1	3,7 %
W umiarkowanym stopniu		1	3,7 %
W dużym stopniu		2	7,41 %
Brak dostępnych informacji		19	70,37 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- doprowadziły do wzrostu:
  - krajowego handlu bonami;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		0	0 %
W niedużym stopniu		1	3,7 %
W umiarkowanym stopniu		1	3,7 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		24	88,89 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

  - transgranicznego handlu bonami;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		0	0 %
W niedużym stopniu		0	0 %
W umiarkowanym stopniu		1	3,7 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		25	92,59 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

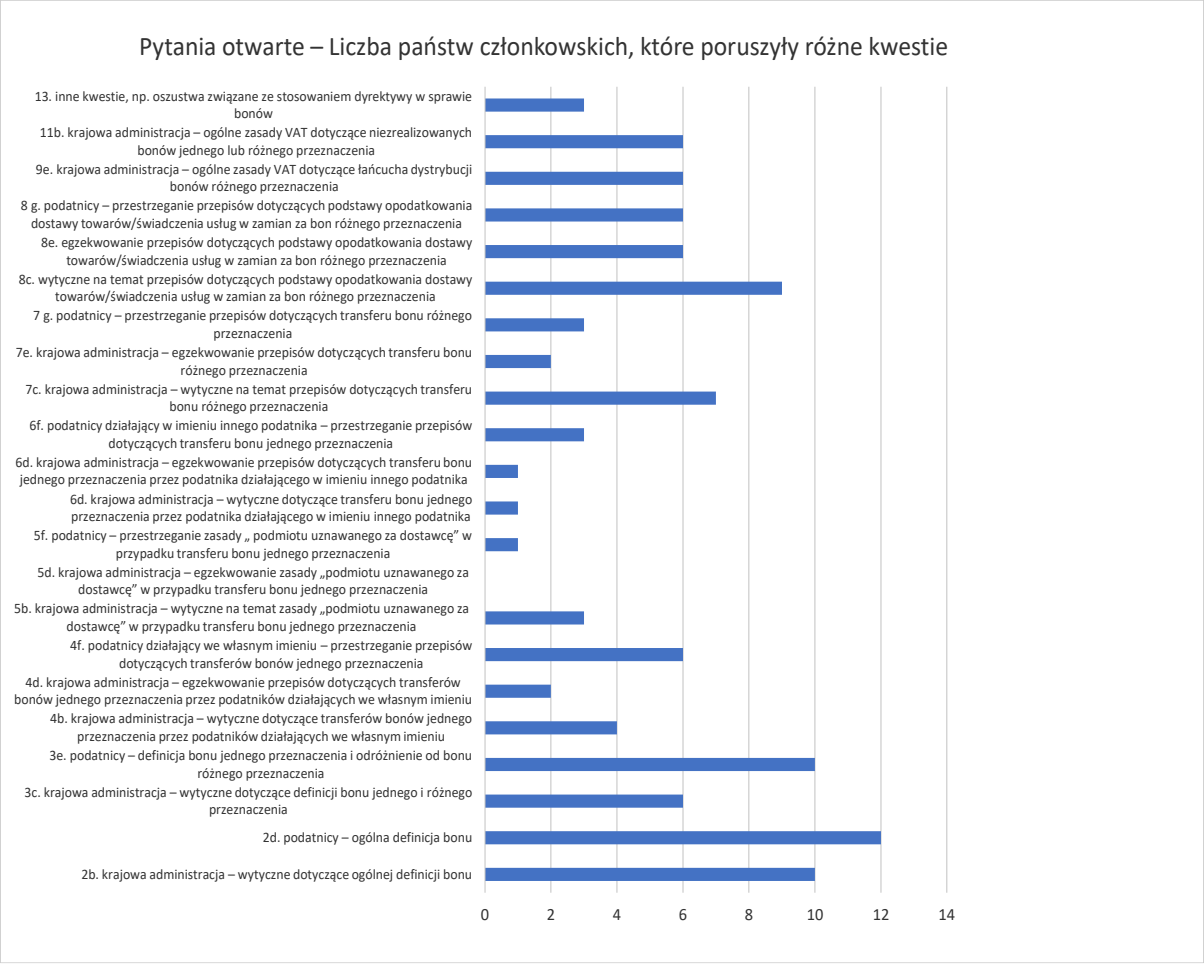
- przyniosły korzyści sektorowi;

		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		0	0 %
W niedużym stopniu		1	3,7 %
W umiarkowanym stopniu		4	14,81 %
W dużym stopniu		2	7,41 %
Brak dostępnych informacji		20	74,07 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

- rozwiązały kwestie związane z oszustwami.

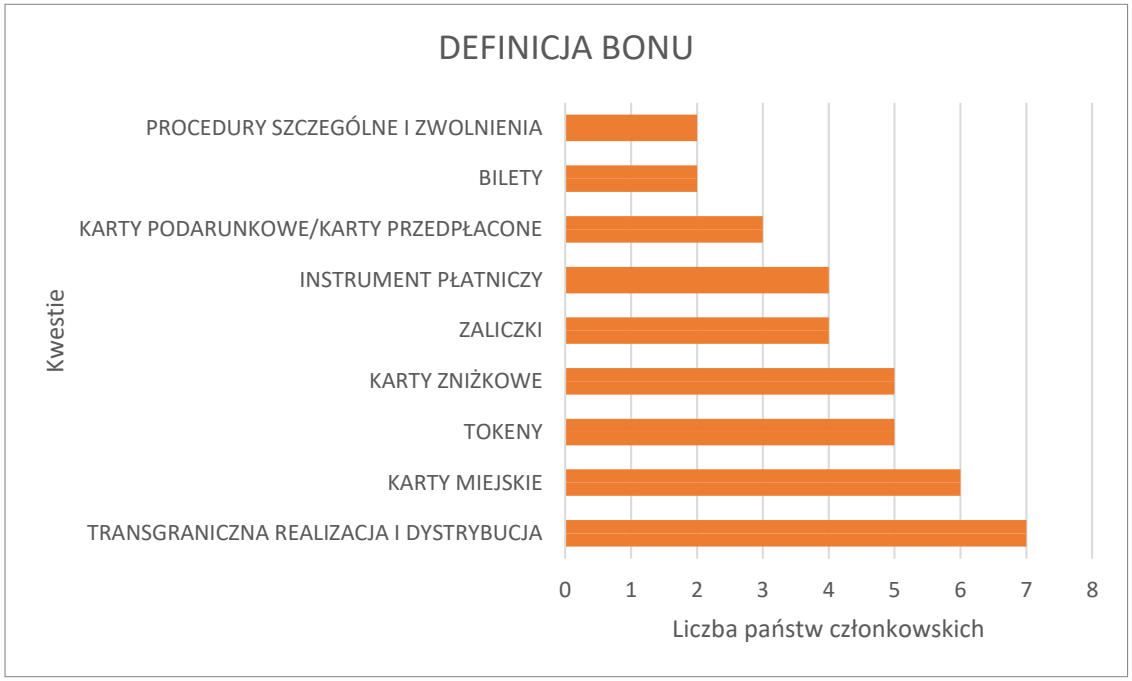
		Liczba odpowiedzi	*Odsetek*
Wcale		2	7,41 %
W niedużym stopniu		1	3,7 %
W umiarkowanym stopniu		2	7,41 %
W dużym stopniu		1	3,7 %
Brak dostępnych informacji		21	77,78 %
Brak odpowiedzi		0	0 %

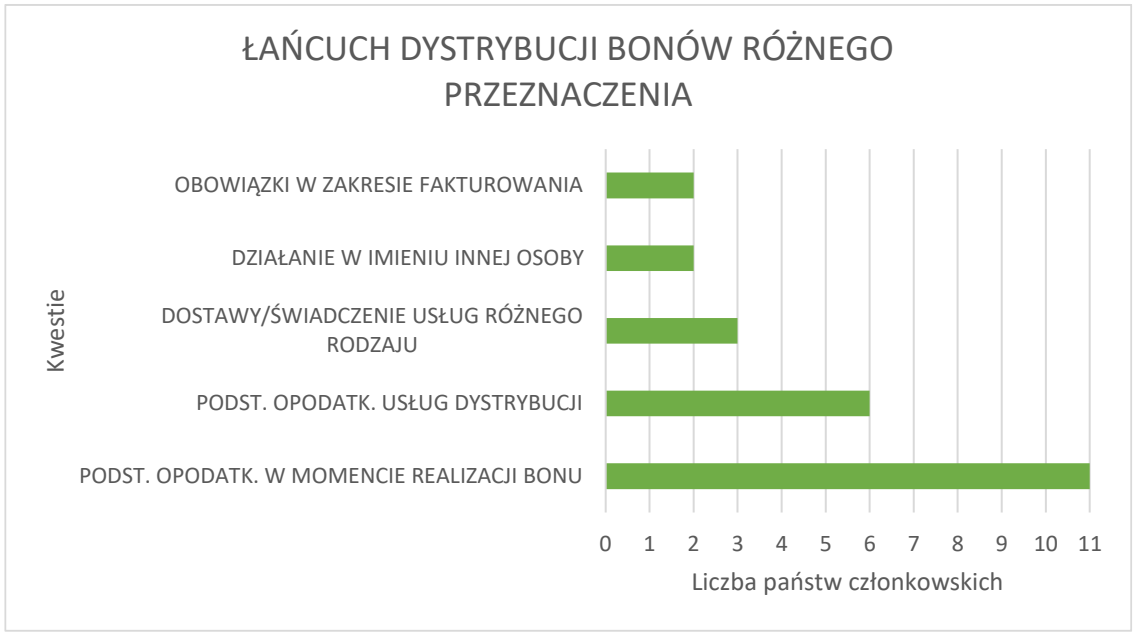
W odpowiedziach na otwarte pytania ankiety **mniejszość państw członkowskich poruszyła konkretne kwestie** związane ze stosowaniem aktualnych przepisów. Poniżej zamieszczono wykres przedstawiający liczbę państw członkowskich, które zgłosiły kwestie w odpowiedzi na poszczególne pytania otwarte.

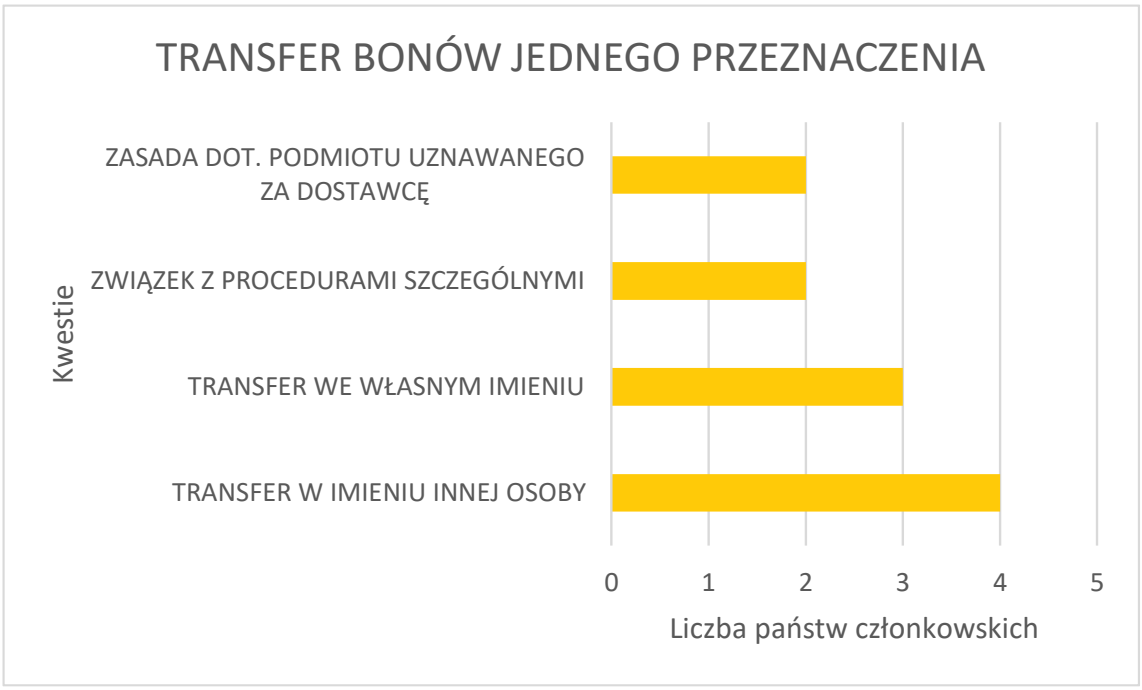


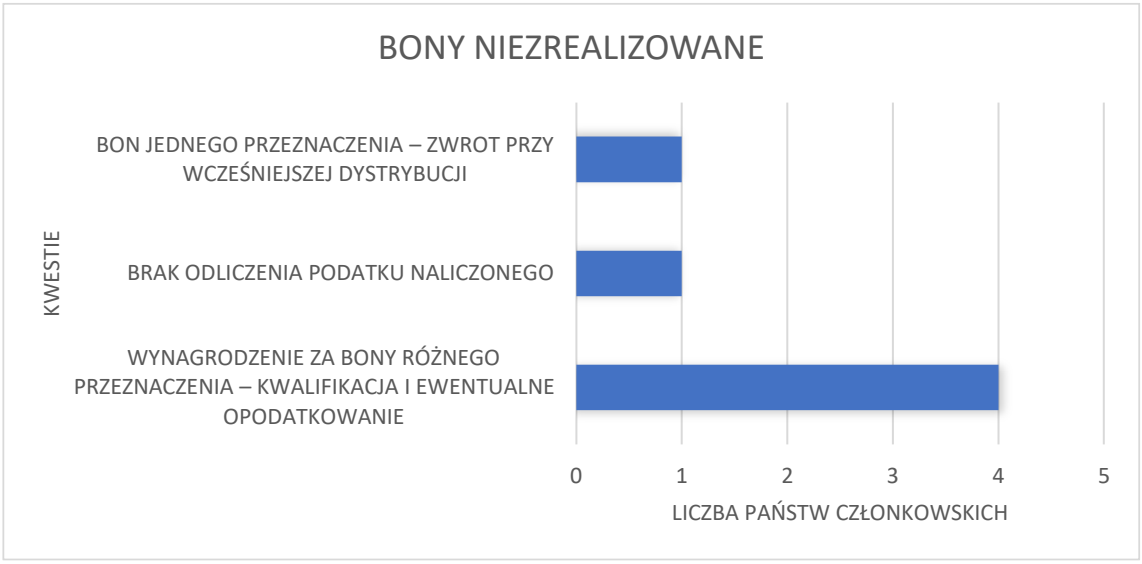
Poniżej przedstawiono cztery wykresy podsumowujące najważniejsze podniesione kwestie związane z definicją/kwalifikacją bonów, łańcuchami dystrybucji i bonami niezrealizowanymi, wraz z liczbą państw członkowskich, które poruszyły te kwestie. Aby zapewnić jak najpełniejszy ogląd podniesionych kwestii, w tej analizie uwzględniono wszystkie odpowiedzi na poszczególne pytania zawarte w kwestionariuszu, (np. pierwszy wykres obejmuje kwestie

związane z kwalifikacją, nawet jeśli zostały one wspomniane przez państwo członkowskie w kontekście pytania niezwiązanego bezpośrednio z definicją bonów).






TRANSFER BONÓW JEDNEGO PRZEZNACZENIA
ZASADA DOT. PODMIOTU UZNAWANEGO ZA DOSTAWCĘ
ZWIĄZEK Z PROCEDURAMI SZCZEGÓLNYMI
TRANSFER WE WŁASNYM IMIENIU
TRANSFER W IMIENIU INNEJ OSOBY
Kwestie
0
1
2
3
4
5
Liczba państw członkowskich


BONY NIEZREALIZOWANE
BON JEDNEGO PRZEZNACZENIA – ZWROT PRZY WCZEŚNIEJSZEJ DYSTRYBUCJI
BRAK ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO
WYNAGRODZENIE ZA BONY RÓŻNEGO PRZEZNACZENIA – KWALIFIKACJA I EWENTUALNE OPODATKOWANIE
KWESTIE
0
1
2
3
4
5
LICZBA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH