Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 11 września 2025 r.[1]

Sprawa C-436/24

Skatteverket
przeciwko
Lyko Operations AB

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 30a i 30b – Definicja bonu – Program lojalnościowy z punktami nabywanymi w zależności od dokonywanych transakcji – Opodatkowanie przyznania punktów – Opodatkowanie wykorzystania punktów – Opodatkowanie punktów, które przepadają

I. Wprowadzenie

1. Ben Terra, bardzo znany i wysoko ceniony w kręgach VAT naukowiec zajmujący się prawem podatkowym, niestety przedwcześnie zmarły, napisał w jednym z licznych artykułów: „There are certain things that get better with age. Regretfully, the Voucher Directive, in respect of which it has taken the Member States so long to agree to the content, is not one of them”[2].

2. Najwyraźniej miał rację, ponieważ wspomniana dyrektywa[3] – mimo że jej przyjęcie zajęło dość dużo czasu (Komisja złożyła wniosek w 2012 r.) i obowiązuje ona dość krótko (termin transpozycji dyrektywy, która weszła w życie w 2016 r., upłynął 31 grudnia 2018 r.) – była już przedmiotem kilku postępowań przed Trybunałem w Luksemburgu[4]. W niniejszym postępowaniu prejudycjalnym Trybunał znów musi udzielić odpowiedzi na pytania, które nasuwają się w związku z nowymi artykułami 30a i 30b dyrektywy VAT[5] w odniesieniu do opodatkowania VAT bonów.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 B.J.M. Terra, E.T. Terra, The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 27 (33).

3 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (zwana dalej: „dyrektywą w sprawie bonów”) (Dz.U. 2016, L 177, s. 9).

4 Wyroki Trybunału: z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (Bon jednego przeznaczenia) (C-68/23, EU:C:2024:342); z dnia 28 kwietnia 2022 r., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Oprócz niniejszego postępowania toczy się jeszcze postępowanie w sprawie C-472/24.

5 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”) (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), w brzmieniu mającym zastosowanie do okresu, którego dotyczy spór. Wspomniane artykuły dodano na mocy wskazanej już dyrektywy w sprawie bonów.

3. W niniejszej sprawie chodzi o powszechnie występujący w praktyce program lojalnościowy, w ramach którego klienci, dokonując zakupów, zbierają punkty, które mogą wykorzystać przy późniejszych zakupach. W konsekwencji punkty skutkują tym, że kolejny zakup będzie dla klienta „tańszy" – albo dlatego, że punkty mogą obniżyć cenę, albo dlatego, że – jak w niniejszym przypadku – nabywa się dodatkowo jeszcze jakiś towar ze sklepu z nagrodami. W ocenie sądu odsyłającego decydujące znaczenie ma pytanie o to, czy już samo przyznanie takich punktów należy traktować jako wystawienie bonu w rozumieniu dyrektywy VAT.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawne stanowi dyrektywa VAT. Jej art. 30a ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje:

1. »bon na towary lub usługi (bon)« oznacza instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług i w przypadku którego towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania takiego instrumentu;

2. »bon jednego przeznaczenia« oznacza 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;

3. »bon różnego przeznaczenia« oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia".

5. Artykuł 30b dyrektywy VAT stanowi, co następuje:

„1. Każdy transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy. Faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję. […]

2. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 2, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT. […]"

6. Artykuły 30a i 30b dyrektywy VAT wprowadzono na mocy dyrektywy w sprawie bonów. Motywy pierwszy, czwarty i szósty tej dyrektywy mają następujące brzmienie:

„(1) W dyrektywie Rady 2006/112/WE określono […]. Zasady te nie są jednak wystarczająco jasne ani kompleksowe, by zapewnić spójność w kwalifikacji podatkowej transakcji obejmujących bony, w zakresie, który wywołuje niepożądane skutki dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego".

„(4) Zasady te powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które uzyskać można towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny jednak podlegać instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług”.

„(6) Aby jasno określić, co stanowi bon na towary lub usługi do celów VAT, oraz odróżnić bony od instrumentów płatniczych, konieczne jest zdefiniowanie bonów, które mogą występować w formie fizycznej lub elektronicznej, określając ich istotne cechy, w szczególności charakter uprawnienia, które wiąże się z danym bonem, oraz obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług”.

7. Tytuł VII dyrektywy VAT opatrzono nagłówkiem „Podstawa opodatkowania”. Znajdujący się w tym tytule art. 73 dyrektywy VAT ustanawia następującą zasadę:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8. Artykuł 73a dyrektywy VAT zawiera przepis szczegółowy dotyczący podstawy opodatkowania w wypadku bonu różnego przeznaczenia:

„Bez uszczerbku dla art. 73 podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za taki bon lub – gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne – wartości pieniężnej wskazanej na samym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami”.

B. Prawo szwedzkie

9. W Szwecji dyrektywę VAT transponowano do prawa krajowego poprzez Mervärdesskattelagen 2023:200 [ustawę o VAT (2023:200), Szwecja].

10. W myśl rozdziału 2 § 26 tej ustawy bon oznacza instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub częściowego wynagrodzenia między innymi za dostawę towarów. Towary, które mają zostać dostarczone, lub tożsamość potencjalnych dostawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania instrumentu. W rozdziale 2 § 27 wskazano, co stanowi bon jednego przeznaczenia oraz bon różnego przeznaczenia. Rozdział 5 §§ 40–44 i rozdział 8 §§ 2–4 tej ustawy zawierają przepisy, które odpowiadają art. 30b, 73 i 73a dyrektywy VAT.

III. Stan faktyczny

11. Lyko Operations AB (zwana dalej „Lyko”) sprzedaje produkty do pielęgnacji włosów i kosmetyki w sklepach stacjonarnych oraz w Internecie. Zamierza opracować program lojalnościowy i zwróciła się do Skatterättsnämnd (komisji prawa podatkowego, Szwecja) z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie VAT, aby dowiedzieć się, jak należy traktować taki program na gruncie VAT.

12. Zgodnie z wnioskiem klienci Lyko (wyłącznie osoby fizyczne) mają mieć możliwość przystąpienia do prowadzonego przez spółkę programu lojalnościowego bez ponoszenia dodatkowych kosztów. Program zakłada, że klienci za każdy zwykły zakup otrzymają punkty, które będą mogli następnie – tzn. przy kolejnym zakupie – wymienić na towary w sklepie z produktami za punkty. Punkty podlegają wymianie jedynie przy dokonywaniu nowego zwykłego zakupu. Oferta produktów w sklepie z produktami za punkty obejmuje produkty należące do zwykłego asortymentu spółki. Będą to zazwyczaj produkty o niskiej wartości, mogą jednak podlegać opodatkowaniu VAT według różnych stawek.

13. Cena każdego z tych produktów będzie ustalana w punktach, przy czym ceny będą ustalane w taki sposób, aby klienci mogli uzyskać w sklepie z produktami za punkty towary o wartości odpowiadającej około 2 %–10 % ich początkowych zakupów. Każdy wymieniany przez klienta punkt można powiązać z całością dokonanych w danym miesiącu zakupów, w związku z którymi zostały naliczone punkty, przy czym najstarsze punkty będą zawsze wykorzystywane w pierwszej kolejności. Punkty nie będą podlegały wymianie na pieniądze ani nie będzie można ich kupić. Są przypisane do konkretnej osoby i nie podlegają przeniesieniu. Ponadto towary w sklepie z produktami za punkty nie są dostępne w zamian za kombinację punktów oraz płatności pieniężnej. Zdobyte punkty przepadną, jeżeli nie zostaną wykorzystane w ciągu dwóch lat.

14. Punkty przyznawane w ramach programu lojalnościowego skutkują spoczywającym na Lyko obowiązkiem dostarczenia klientowi towarów – z chwilą, w której klient zgromadzi wystarczającą liczbę punktów i chce je wymienić przy kolejnym zakupie. Szczegółowy regulamin wykorzystania punktów jest podawany do wiadomości klientów, którzy decydują się wziąć udział w programie.

15. Lyko zwróciła się z pytaniem, czy ten program lojalnościowy oznacza, że przyznając punkty, wydaje klientom bon (różnego przeznaczenia). Na wypadek gdyby tak było, pragnęła również ustalić, jak powinno się obliczać podstawę opodatkowania, gdy punkty są wymieniane na towary w sklepie z produktami za punkty, skoro klient nie dokonuje żadnej odrębnej płatności za bon, zaś samemu bonowi nie jest przypisana żadna wartość pieniężna. Oba te pytania odnoszą się do sytuacji, w których Lyko, zarówno w kontekście pierwotnej transakcji, jak i w chwili wymiany, będzie dostarczać towary klientom w Szwecji.

16. Komisja prawa podatkowego odpowiedziała na te pytania w ten sposób, że program lojalnościowy nie wiąże się z transferem przez Lyko bonów na rzecz klientów. Bon pełni funkcję kuponu, tzn. dowodu świadczącego o tym, że jego posiadacz zapłacił z góry na przykład za dostawę towarów. Punkty w programie lojalnościowym nie mają żadnej konkretnej wartości pieniężnej.

17. Zarówno Skatteverk (organ podatkowy, Szwecja), jak i Lyko zaskarżyły interpretację indywidualną prawa podatkowego do sądu odsyłającego, przy czym Skatteverk (organ podatkowy) wnosi o utrzymanie jej w mocy. W postępowaniu toczącym się przed sądem odsyłającym Skatteverk (organ podatkowy) podkreśla, że punkty nie stanowią bonu o określonej wartości, który może podlegać transferowi, leczy jedynie możliwość wybrania innego produktu po zakupieniu innych produktów za określoną kwotę.

18. Lyko stoi natomiast na stanowisku, że punkty spełniają wszelkie wymogi określone w art. 30a dyrektywy VAT, a tym samym stanowią bony, nawet jeśli klienci nie dokonali za nie odrębnej płatności. Gdy klienci uczestniczący w programie lojalnościowym dokonują zakupu, otrzymują w zamian za świadczenie wzajemne – przekazywane pieniądze (wynagrodzenie) – zarówno wybrany produkt, jak i punkty.

IV. Postępowanie prejudycjalne

19. Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) ma wątpliwości przede wszystkim co do tego, czy dla istnienia bonu w rozumieniu dyrektywy VAT jest konieczne, by klienci płacili za punkty, a te miały określoną wartość pieniężną. W związku z tym zawiesił postępowanie i skierował do Trybunał następujące dwa pytania prejudycjalne:

1. Czy instrument w postaci punktów – taki jak ten będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym – stanowi bon w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT, jeżeli punkty są przyznawane w ramach programu lojalnościowego opracowanego w ten sposób, że klient nabywający towary otrzymuje punkty w zależności od wielkości zakupów, a następnie jest uprawniony, przy dokonywaniu zakupu w przyszłości, do wykorzystania punktów w celu uzyskania innych towarów z asortymentu oferowanego przez sprzedawcę?

2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, w jaki sposób należy określić podstawę opodatkowania na podstawie art. 73a dyrektywy VAT, gdy punkty są wykorzystywane w celu uzyskania towarów od sprzedawcy?

20. W postępowaniu toczącym się przed Trybunałem uwagi na piśmie złożyły Lyko, szwedzki organ podatkowy, Królestwo Belgii i Komisja Europejska. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał postanowił nie przeprowadzać rozprawy.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie rozumienia pytań prejudycjalnych

21. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym opiera się na wniosku o interpretację indywidualną prawa podatkowego. We wniosku tym Lyko zmierza do ustalenia, w jaki sposób planowany przez nią program lojalnościowy należy traktować na gruncie VAT. Kwestią sporną jest przy tym przede wszystkim to, czy otrzymanie punktów należy już uznać za wydanie bonu. Sąd odsyłający nie wyjaśnia niestety, na czym polegają odmienne konsekwencje na gruncie przepisów dotyczących VAT w zależności od tego, czy przyjąć, że dochodzi do wydania bonu, czy też nie. Znacznie ułatwiłoby to Trybunałowi zrozumienie pytań prejudycjalnych i nie musiałby on wówczas zastanawiać się nad znaczeniem zadanych pytań dla wydania rozstrzygnięcia w sprawie.

22. Jeżeli dostrzegam to prawidłowo, kwestia, którą tak naprawdę trzeba tutaj rozstrzygnąć, dotyczy tego, jak należy potraktować w świetle przepisów dotyczących VAT *punkty, które nie zostały wykorzystane*. W zależności od tego, czy spełnione są przesłanki istnienia bonu, czy też nie, można by na to zagadnienie patrzeć w różny sposób. Po zmianie dyrektywy VAT poprzez dyrektywę w sprawie bonów „zaliczki" dokonywane na poczet bonu różnego przeznaczenia (inaczej niż w wypadku bonu jednego przeznaczenia) podlegają opodatkowaniu dopiero w chwili

wykorzystania bonu. Jeżeli bon nigdy nie zostaje wykorzystany, od kwoty, na którą opiewa, nie jest też należny VAT. W związku z tym wszystkie przedsiębiorstwa są w większym stopniu zainteresowane tym, by unikać spełnienia przesłanek bonu jednego przeznaczenia. Można to osiągnąć w dość prosty sposób[6], wydając bon, który można wykorzystać do nabycia produktów podlegających różnym stawkom podatku. Jest tak również w wypadku punktów w niniejszej sprawie.

23. Jeżeli omawiane punkty należy traktować jako bon różnego przeznaczenia, wynagrodzenie, które przypada na te niewykorzystane punkty, co do zasady nie musiałoby zostać opodatkowane. Jeżeli natomiast punkty należy traktować jako pewnego rodzaju system rabatowy, wywołują skutek w postaci obniżenia podatku dopiero w chwili wykorzystania, jeśli w ogóle zostaną wykorzystane. Wówczas bowiem przy pierwszym nabyciu towarów VAT byłby należny w pełnej wysokości, a dopiero przy wykorzystaniu punktów nabywano by produkty po obniżonych cenach, co obniża też wtedy podatek. Wyjaśniałoby to, dlaczego Lyko jest zainteresowana szeroką wykładnią pojęcia bonu i traktowaniem punktów w ramach własnego programu lojalnościowego jako bonu różnego przeznaczenia.

B. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

24. Pytanie pierwsze dotyczy definicji bonu w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. Należy tutaj wyjaśnić, czy nabycie punktów przez klienta można traktować jako wystawienie bonu, nawet jeżeli w chwili nabycia punktów nie jest znany ani towar, który można nabyć za pomocą tych punktów, ani jego wartość.

25. Definicja bonu zawarta w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT określa dwie przesłanki łączne. Z jednej strony z bonu lub z warunków jego wykorzystania musi wynikać albo towar, który ma zostać dostarczony, albo potencjalny dostawca. Z drugiej strony musi istnieć *obowiązek* przyjęcia punktów jako wynagrodzenia *za* dostawę towaru. Ta druga przesłanka pozwala odróżnić bon od „zwykłej" zniżki, która – jak wynika z motywu czwartego dyrektywy w sprawie bonów – nie jest objęta zakresem stosowania art. 30a dyrektywy VAT (zob. w tej kwestii część 1).

26. Niektórzy uczestnicy postępowania uważają jednak, że bon może być jedynie czymś, co nabyto za określoną wartość, na którą bon ten opiewa. W wypadku omawianych punktów tak jednak nie jest. Należy w związku z tym zbadać, czy podanie określonej wartości na bonie stanowi dorozumianą przesłankę, czy też wystarczy, że punkty są nabywane razem z towarem w ramach odpłatnej transakcji, a ich konkretna wartość ujawnia się dopiero w chwili ich wykorzystania (zob. w tej kwestii część 2).

27. W konsekwencji wydaje mi się, że całe pytanie ostatecznie zmierza jednak do ustalenia właściwego traktowania na gruncie prawa podatkowego punktów, które nie zostały wykorzystane. W wypadku bonu różnego przeznaczenia, który wiąże się z określoną wartością,

[6] W doktrynie można znaleźć następujące wypowiedzi: „However, the good news for taxable persons is that an SPV (single-purpose voucher) can easily be turned into an MPV (multi-purpose voucher) by adding an element of uncertainty to the VAT treatment of the (potential) supplies envisaged. By turning an SPV into an MPV, taxable persons can at the very last obtain a cash flow advantage and potentially a true saving if the MPV is not redeemed." – B.J.M. Terra, E.T. Terra, The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 27 (34).
W praktyce w miarę możliwości unika się bonów różnego przeznaczenia. Zobacz choćby: P. Wille, New VAT Rules for Vouchers, *International VAT Monitor 2019*, s. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems".

i bonu różnego przeznaczenia, który wiąże się z wartością, którą jedynie można określić, może to moim zdaniem wyglądać zupełnie inaczej. W tym celu nie trzeba rozszerzać definicji bonu o dorozumianą przesłankę (zob. w tej kwestii część 3).

1. Wyraźne przesłanki – określone informacje i obowiązek przyjęcia punktów jako wynagrodzenia

28. Aby można było uznać przyznane punkty za bon w rozumieniu art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT, muszą być spełnione dwie przesłanki łączne[7]. Z jednej strony z bonu lub z warunków jego wykorzystania musi wynikać towar, który ma zostać dostarczony, lub potencjalny dostawca. Wydaje się, że w niniejszej sprawie tak jest. Szczegółowy regulamin wykorzystania punktów – jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – jest podawany do wiadomości klientów, którzy decydują się wziąć udział w programie. Tym samym przesłanka ta prawdopodobnie jest spełniona. Jak słusznie podnosi Komisja, nie wynika to jednak w pełni z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

29. Z drugiej strony program lojalnościowy musi przewidywać obowiązek przyjęcia punktów jako wynagrodzenia za dostawę towarów. Z wyjątkiem szwedzkiego organu podatkowego wszyscy uczestnicy postępowania (tzn. Komisja, Lyko i Belgia) uważają, że przesłanka ta jest spełniona. Moim zdaniem tak nie jest, jak słusznie dowodzi w swoich uwagach szwedzki organ podatkowy. Bony należy bowiem odróżnić od nieobjętych właśnie art. 30a dyrektywy VAT instrumentów uprawniających do zniżki (zob. motyw czwarty dyrektywy w sprawie bonów).

30. Instrumenty uprawniające do zniżki nie zobowiązują nikogo do dostawy przy okazaniu bonu, lecz jedynie do obniżenia ceny, jeżeli klient zobowiązuje się do zakupu towaru. Są elementem zachęcającym, mającym na celu doprowadzenie do *kolejnej* dostawy za wynagrodzeniem, ponieważ obniżają jej koszt poprzez rabat (cenowy lub towarowy). Są jednak niesamodzielne, zależąc od innej transakcji, która ma zostać objęta rabatem. Bony ujęte w art. 30a dyrektywy VAT obejmują natomiast niezależny obowiązek przyjęcia ich jako wynagrodzenia za dostawę (lub też, jeżeli kwota, na jaką opiewa bon, nie jest wystarczająca, według wyboru klienta również jako części wynagrodzenia), o realizacji którego decyduje wyłącznie klient. Decydujące znaczenie ma to, że bon może zostać wykorzystany przez posiadacza samodzielnie jako wynagrodzenie za dostawę lub usługę.

31. W niniejszej sprawie tak nie jest. Punkty zebrane w Lyko nie przyznają klientowi prawa do wykorzystania ich *jako wynagrodzenia za dostawę* (a tym samym nie są też źródłem spoczywającego na Lyko obowiązku przyjęcia ich *jako wynagrodzenia za dostawę*). Lyko – jeżeli prawidłowo rozumiem stan faktyczny – nie jest właśnie zobowiązana do tego, by przy okazaniu punktów dokonać dostawy nagrody rzeczowej. Sąd odsyłający w pytaniu pierwszym wyraźnie wskazuje, że program lojalnościowy jest opracowany w ten sposób, iż jedynie w połączeniu z przyszłym zakupem klient jest uprawniony do wykorzystania punktów celem otrzymania kolejnych towarów z asortymentu Lyko w ramach tego kolejnego zakupu.

32. W związku z powyższym punkty nie tworzą jednak *spoczywającego na dostawcy obowiązku* dokonania dostawy towaru, lecz mogą zostać wykorzystane jedynie przy okazji (kolejnego) *spoczywającego na kliencie obowiązku* dokonania kolejnego zakupu. Dopiero w jego ramach można wówczas dodatkowo nabyć za pośrednictwem punktów kolejny towar (nagrodę).

[7] Wyrok Trybunału z dnia 28 kwietnia 2022 r., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, pkt 20, 21). W kwestii bonu jednego przeznaczenia zob.: wyrok Trybunału z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (Bon jednego przeznaczenia) (C-68/23, EU:C:2024:342, pkt 36).

Obowiązek spoczywający na dostawcy jest jednak konieczny, aby w ogóle istniał bon. Tylko wówczas można na przykład w świetle art. 30b ust. 1 dyrektywy VAT uznać już transfer bonu (jednego przeznaczenia) za dostawę towaru. Wynika to już z samej definicji bonu zawartej w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT i stanowi przesłankę, którą muszą spełniać wszystkie bony, a tym samym również bony (różnego przeznaczenia).

33. W niniejszej sprawie nabyte punkty – pod względem ekonomicznym – nie zobowiązują do dostawy nagrody, lecz uprawniają klienta „jedynie" do dokonania kolejnego „tańszego" zakupu [8]. W związku z wykorzystaniem punktów obniża się dla niego koszt tego drugiego zakupu o wartość wybranej nagrody – cena drugiego zakupu (towarów i nagrody) pozostaje przecież identyczna. Byłoby to jeszcze wyraźniejsze, gdyby punkty przy okazji drugiego zakupu uprawniały nie tylko do wyboru nagrody rzeczowej, ale też do częściowego obniżenia ceny sprzedaży.

34. Inaczej byłoby jedynie wtedy, gdyby punkty można było wymienić na nagrodę niezależnie od dokonania kolejnego zakupu. Wówczas przesłanki określone w art. 30a dyrektywy VAT byłyby spełnione. Ponieważ w niniejszej sprawie tak nie jest, już z tego względu punkty nie stanowią tu bonu w rozumieniu dyrektywy VAT, lecz jedynie zniżkę.

2. Przesłanka dorozumiana – związek bonu z określoną wartością?

35. W przedstawionych uwagach w szczególności Belgia i Komisja podkreślają, że bon pełni funkcję kuponu, to znaczy dowodu świadczącego o tym, że jego posiadacz zapłacił z góry na przykład za dostawę towarów. Punkty przyznawane w ramach programu lojalnościowego mają natomiast nie mieć określonej wartości pieniężnej. W związku z powyższym zarówno Belgia, jak i Komisja zakładają istnienie kolejnej przesłanki – dorozumianej – zgodnie z którą bon musi zostać nabyty za wynagrodzeniem i już w chwili wydania wiązać się z *określoną* wartością.

36. Argumentacja ta mnie jednak nie przekonuje. Z jednej strony w niniejszym przypadku nie jest potrzebna, ponieważ również bez tej dorozumianej przesłanki występuje tu jedynie instrument uprawniający do zniżki, nie zaś bon. Z drugiej strony ta dorozumiana przesłanka niepotrzebnie ograniczałaby zakres stosowania art. 30a i 30b dyrektywy VAT.

37. Klasyczny bon (posiadający określoną wartość) wyróżnia się wprawdzie tym, że dana osoba uiszcza z góry wynagrodzenie pieniężne za – częściowo jeszcze bliżej nieokreśloną, częściowo już ustaloną – dostawę lub usługę podatnika, która ma być świadczona później. Artykuły 30a i 30b dyrektywy VAT, jak wynika ze zdania drugiego motywu pierwszego dyrektywy w sprawie bonów, wprowadzono jednak właśnie dlatego, że uważano, iż dotychczasowe zasady „nie są […] wystarczająco jasne ani kompleksowe, by zapewnić spójność w kwalifikacji podatkowej transakcji obejmujących bony, w zakresie, który wywołuje niepożądane skutki dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego". Powodem była kreatywność przedsiębiorstw w różnych państwach członkowskich w zakresie przywiązywania do siebie klientów i skłaniania ich do kolejnych zakupów.

[8] Podobnie też już w wyroku Trybunału z dnia 27 marca 1990 r., Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, pkt 12, 13).

38. Jeżeli zatem rozumieć pojęcie bonu bardzo wąsko i jedynie w klasycznym sensie, w dużej mierze mijałoby się to z celem tej dyrektywy, ponieważ w wypadku wszystkich innych (nowszych) instrumentów znów wszystko zależałoby wówczas od pozostałych zasad, które „nie są […] wystarczająco jasne ani kompleksowe". Nie przekonuje mnie zatem raczej założenie, że nowe przepisy miałyby obejmować wyłącznie klasyczne bony mające określoną wartość.

39. Jak słusznie uważa Lyko, obecnie również tak zwana karta na pieczątki, dzięki której po dokonaniu dziesięciu zakupów (potwierdzonych pieczątkami) jedenasty zakup będzie gratis, może tym samym stanowić bon na dostawę jedenastego produktu. Decydujące znaczenie ma „jedynie" to, czy jedenasty produkt musi zostać dostarczony samodzielnie, czy też jego dostawa możliwa jest dopiero w połączeniu z jedenastym zakupem („kup dwa, zapłać za jeden"). W tym drugim przypadku byłby to jedynie rabat na jedenasty zakup.

40. Motyw szósty dyrektywy w sprawie bonów potwierdza ten wniosek. Zgodnie z nim konieczne jest zdefiniowanie bonów poprzez określenie ich istotnych cech, w szczególności charakteru uprawnienia, które wiąże się z danym bonem, oraz obowiązku przyjęcia go jako wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług. Ani w tym motywie, ani w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT nie ma mowy o tym, że bon musi wykazywać czy też reprezentować ustaloną wartość pieniężną, która jest już określona w momencie jego sporządzenia.

41. W związku z powyższym Trybunał rozstrzygnął już poza tym, że dla zakwalifikowania jako bonu istotne są wyłącznie kryteria określone w art. 30a[9]. Już samo to właściwie wyklucza przyjęcie kolejnych dorozumianych kryteriów.

42. Tym samym chodzi nie tyle o to, czy punkty będące przedmiotem niniejszego sporu są podobne do klasycznych bonów, lecz o to, czy spełnione są przesłanki określone w art. 30a dyrektywy VAT. Nie przewidziano tam jednak wymogu, by bon był nabywany jedynie w zamian za wynagrodzenie pieniężne i od początku reprezentował określoną wartość. Wystarczy, że bon może zostać wykorzystany u osoby trzeciej jako wynagrodzenie za inną dostawę lub usługę, a z samego bonu (lub z powiązanej dokumentacji) wynika, jaki towar ma zostać dostarczony lub kto będzie potencjalnym dostawcą.

43. Punkty nabyte w związku z pierwszym zakupem zarówno w chwili nabycia, jak i w chwili ich wykorzystania mają wartość pieniężną. W chwili nabycia punkty są powiązane z ceną uiszczaną przy pierwszym zakupie i w związku z tym – jak słusznie podnosi w przedstawionych uwagach Lyko – są nabywane przez klienta wraz z kupowanymi towarami (za wynagrodzeniem). W wypadku punktów zależnych od dokonywanych transakcji trudno chyba twierdzić, że są one naliczane klientowi nieodpłatnie. Wbrew argumentom podnoszonym przez Belgię nic nie zmienia w tym fakt, że inni klienci, którzy nie uczestniczą w programie lojalnościowym, uiściliby za nabywane towary tę samą cenę.

44. Poza bliskimi relacjami osobistymi istnieje bowiem domniemanie, że żadne przedsiębiorstwo nie obdarowuje w żaden sposób obcych osób trzecich. Każdy „prezent" albo został już wcześniej opłacony, albo zostanie opłacony później, ponieważ jego koszt jest wliczony w ceny oferowane przez dane przedsiębiorstwo. Szczególnie wyraźnie widać to w wypadku punktów zależnych od dokonywanych transakcji, ponieważ klient płaci za nie, dokonując zakupu, który stanowi odpowiednią transakcję – dokonując transakcji, z którą punkty są powiązane.

[9] Wyrok Trybunału z dnia 18 kwietnia 2024 r., Finanzamt O (Bon jednego przeznaczenia) (C-68/23, EU:C:2024:342, pkt 55).

45. Właśnie w wypadku punktów nabywanych w zależności od dokonywanych transakcji twierdzenie, że są to punkty „nabywane nieodpłatnie", nie odpowiada doświadczeniu życiowemu i ekonomicznej rzeczywistości. Nikt nie wpada też na pomysł, by w wypadku promocji („kup trzy puszki, zapłać tylko za dwie") zakładać, że chodzi o prezent czy też nieodpłatną dostawę trzeciej puszki. Wszystkie puszki zostały nabyte za wynagrodzeniem, tylko jeden klient (ten, który kupił trzy puszki) zapłacił za każdą z puszek 33,33 % mniej niż inny klient, który kupił tylko jedną lub dwie puszki.

46. Być może niezgodny z powyższym wyrok Trybunału w sprawie Kuwait Petroleum [10] nie jest tutaj istotny. W wyroku tym Trybunał przypisał decydujące znaczeniu temu, że bony określano jako prezent, a klienci mogli je przyjąć lub nie według własnego uznania. W niniejszym stanie faktycznym punkty otrzymują jednak wyłącznie osoby, które uczestniczą w programie lojalnościowym (czy też innymi słowy – pozostając przy przykładzie puszek – świadomie kupują trzy puszki). Punkty nalicza im się w zależności od kwoty, na jaką opiewają dokonywane transakcje, i słusznie nie określa się ich też jako prezent. Pod tym względem niniejszy stan faktyczny jest odmienny. Klienci, którzy uczestniczą w programie lojalnościowym, płacą zarówno za towary (pierwotnie), jak i za otrzymywane punkty (wtórnie). Już w chwili nabycia punkty te symbolizują zatem (w tym momencie jeszcze jednak nie ustaloną) wartość nabytą za wynagrodzeniem.

47. W chwili wykorzystania punkty symbolizują już nawet określoną wartość. Wcześniej wartość ta jest jednak zmienna (według Lyko waha się w przedziale między 2 % a 10 % wartości uprzednich transakcji) i zależy od wybranej nagrody w momencie dokonywania kolejnego zakupu. W związku z tym nie można twierdzić, że punkty nie wiążą się z żadną wartością – wiążą się z wartością, która jedynie ujawnia się dopiero później, ponieważ zależy od wybranej nagrody, a wcześniej nie jest wyrażona w pieniądzach, lecz w punktach. Punkty wiążą się więc z wartością, która nie jest jednak określona, lecz daje się określić.

48. Ta zmienność czy też niepewność co do wartości punktów (jako wynagrodzenia za dostawę towaru będącego nagrodą) nic jednak nie szkodzi w świetle przepisów dotyczących VAT. Jak już wyjaśniłam w innej opinii [11], niepewność co do wysokości wynagrodzenia nie podważa cechy polegającej na stanowieniu wynagrodzenia za dostawę lub usługę. Jedyny wyrok Trybunału (w sprawie Baštová [12]), z którego można by ewentualnie wyciągnąć inne wnioski, z jednej strony nie jest tutaj istotny (dotyczył kwestii tego, czy zwycięzca wyścigu konnego dokonał transakcji w postaci wygranej w wyścigu, czemu słusznie zaprzeczono), a z drugiej strony, jeśli przyjrzeć się bliżej, nie można go też rozumieć tak szeroko [13].

[10] Wyrok Trybunału z dnia 27 kwietnia 1999 r. (C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 30 i nast.).

[11] Moja opinia w sprawie Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, pkt 49, 50).

[12] Wyrok Trybunału z dnia 10 listopada 2016 r. (C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 36).

[13] Tak już w mojej opinii w sprawie Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, pkt 62 i nast.).

49. Przeciwnie – art. 73 dyrektywy VAT pokazuje, że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi *zapłatę*. W świetle orzecznictwa Trybunału zapłata ta niekoniecznie musi być wyrażona w pieniądzu [14], lecz jedynie musi móc być wyrażona w pieniądzu [15]. Musi to dotyczyć również bonu towarowego, który wiąże się z obowiązkiem wydania posiadaczowi rzeczy wskazanej na bonie (lub dającej się określić).

50. Ostatecznie potwierdza to również nowo wprowadzony na mocy dyrektywy w sprawie bonów art. 73a dyrektywy VAT, który ustanawia pewne zasady szczególne mające zastosowanie do określania podstawy opodatkowania w wypadku bonu różnego przeznaczenia. Te zasady szczególne przewidziano jednak w art. 73a wyraźnie „bez uszczerbku dla art. 73" dyrektywy VAT.

51. Jeżeli jednak w świetle art. 73 dyrektywy VAT wystarcza, aby wartość zapłaty (w tym wypadku bonu) mogła być wyrażona w pieniądzu, to zgodnie z art. 73 wystarcza też, że wartość punktów (jako zapłaty) można określić w chwili dokonania dostawy. Ponieważ w tym momencie wartość nagrody jest ustalona, ustalona jest też wartość punktów, aby określić podstawę opodatkowania zgodnie z art. 73. Jest to w takim razie wystarczające wyraźnie również w świetle art. 73a („bez uszczerbku dla art. 73").

52. W konsekwencji wbrew stanowisku Komisji z brzmienia art. 73a dyrektywy VAT nie można wnioskować, że bon występuje jedynie wtedy, kiedy wartość bonu jest wyrażona w postaci ustalonej ceny w chwili jego wydania. Bon (różnego przeznaczenia) występuje też wtedy, kiedy dotyczy on nieokreślonej jeszcze nagrody rzeczowej, a wartość nagrody zostaje ustalona dopiero w chwili wybrania nagrody przez klienta.

53. Nie szkodzi też to, że dokładny przedmiot dostawy do tego momentu nie jest jeszcze ustalony, ponieważ bon różnego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT cechuje właśnie taka niepewność. Niepewność tę się akceptuje (i bez problemu można ją akceptować), ponieważ zgodnie z art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dopiero faktyczne przekazanie towarów dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę jako wynagrodzenie. Najpóźniej w tym momencie ustalone są już zarówno towar, jak i jego wartość, a tym samym również wartość bonu. Natomiast każde uprzednie przekazanie (a także wydanie) tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega VAT, w związku z czym wspomniana niepewność nie stanowi problemu.

54. W konsekwencji punkty, jeżeli wiązałyby się z niezależnym prawem do dającej się określić nagrody, należałoby traktować w niniejszej sprawie jako bon. Jeżeli nagroda nie jest jeszcze ustalona (i w związku z tym nie można na przykład określić właściwej stawki podatku), mielibyśmy do czynienia z bonem różnego przeznaczenia, którego wydanie nie wywołuje jeszcze żadnych skutków w zakresie przepisów dotyczących VAT. Dopiero wykorzystanie punktów stanowiłoby dostawę (nagrody) w zamian za wynagrodzenie (w postaci bonu). W chwili wykorzystania punktów ujawniłaby się wartość bonu – dawałaby się określić na podstawie wybranej nagrody. W chwili wykorzystania punktów opodatkowaniu podlegałaby dostawa nagrody. Odpowiednio do powyższego (dopiero) to wykorzystanie punktów obniżałoby wówczas podstawę opodatkowania zakupu, w ramach którego punkty te zostały nabyte razem z towarem.

[14] Wyraźnie w wyroku Trybunału z dnia 8 maja 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Zapłata w akcjach) (C-241/23, EU:C:2024:392, pkt 22); podobnie również w wyroku Trybunału z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 36).

[15] Wyroki Trybunału: z dnia 8 maja 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Zapłata w akcjach) (C-241/23, EU:C:2024:392, pkt 23); z dnia 10 stycznia 2019 r., A (C-410/17, EU:C:2019:12, pkt 35); z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 36); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 23).

3. Traktowanie punktów, które nie zostały wykorzystane

55. Ten wniosek nie rozstrzygałby jednak jeszcze, jak należałoby traktować niewykorzystane punkty z perspektywy Lyko, gdyby punkty te należało uznać za bon.

56. W wypadku normalnego bonu różnego przeznaczenia, który nabywa się odpłatnie i który ma określoną wartość, ale nigdy nie zostaje użyty, przepisy zawarte w art. 30b dyrektywy VAT skutkują brakiem opodatkowania VAT. Jest to konsekwentne dlatego, że choć klient ponosi koszty finansowe, nie dochodzi do transakcji. Sama możliwość skorzystania z bonu nie była najwyraźniej dla prawodawcy przyjmującego dyrektywę wystarczająca, by założyć już w tej sytuacji wystąpienie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu i opodatkowanego.

57. Rabat na pierwszy lub drugi zakup skutkowałby natomiast mniejszym opodatkowaniem jedynie wtedy, kiedy rzeczywiście by z niego skorzystano. Jest to konsekwentne, ponieważ do momentu skorzystania z rabatu klient wydał na dostawę lub usługę określoną kwotę, a podatnik określoną kwotę z tego tytułu otrzymał.

58. Bon różnego przeznaczenia, który nie ma określonej wartości, lecz jedynie wartość, którą można określić, pozostaje pomiędzy określonym bonem różnego przeznaczenia a rabatem. Właściwe opodatkowanie VAT jest jednak możliwe bez konieczności ograniczania zakresu pojęcia bonu.

59. Bon różnego przeznaczenia, który nie ma określonej wartości, lecz jedynie wartość, którą można określić, również w świetle art. 30a, 30b dyrektywy VAT może bowiem wywoływać skutki na gruncie przepisów VAT dopiero wtedy, kiedy ta wartość, którą można określić, ulegnie konkretyzacji. Jeżeli ma to miejsce dopiero w chwili wykorzystania bonu, wcześniej nie wywołuje on żadnych skutków, również w odniesieniu do podstawy opodatkowania pierwszego zakupu.

60. Jeżeli punkty miałyby zatem nie zostać wykorzystane, podstawa opodatkowania pierwszego zakupu zarówno z perspektywy sprzedającego – otrzymał on określoną kwotę za towary – jak i z perspektywy klienta – wydał on określoną kwotę na otrzymane towary – pozostaje niezmieniona i podlega opodatkowaniu w pełnej wysokości. Podzielenie tej podstawy opodatkowania (na część opodatkowaną dotyczącą towarów i część nieopodatkowaną dotyczącą bonu) w wypadku wydania bonu, którego wartość jedynie daje się określić (w przeciwieństwie do wydania bonu różnego przeznaczenia o określonej wartości), nie wchodzi w rachubę, ponieważ nie da się ustalić dającej się określić wartości bonu, jeżeli nie zostaje on wykorzystany.

61. Byłoby tak samo, gdyby nie zakładać istnienia bonu. Punkty stanowiłyby wówczas jedynie możliwość uzyskania pewnego rodzaju zniżki, która wywołuje skutki w zakresie prawa podatkowego dopiero wtedy, kiedy się z niej skorzysta. Miałoby to jednak miejsce dopiero przy drugim zakupie.

62. Ta druga kwestia jest wyraźnie widoczna w art. 79 dyrektywy VAT, w którym wyłącza się z podstawy opodatkowania VAT *przyznane* opusty. Same punkty nie stanowią jednak jeszcze przyznanego opustu, lecz jedynie możliwość jego udzielenia. Obniżenie ceny po dokonaniu transakcji (w tym wypadku pierwszego zakupu) w świetle art. 90 dyrektywy VAT skutkuje wprawdzie obniżeniem podstawy opodatkowania, ale wymaga też realizacji tej obniżki ceny. Miałoby to miejsce dopiero w chwili wykorzystania punktów, a więc w chwili otrzymania

nagrody [16].

C. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

63. Ponieważ z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, że w niniejszym przypadku przyznanie punktów, które mogą zostać wymienione na nagrodę dopiero w połączeniu z kolejnym zakupem, nie stanowi wydania bonu w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT, lecz należy je traktować jedynie jako zniżkę, na pytanie drugie nie trzeba już udzielać odpowiedzi.

VI. Wnioski

64. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał udzielił odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Högsta Förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) w następujący sposób:

Przyznawanie punktów w ramach programu lojalnościowego opracowanego w ten sposób, że klient nabywający towary otrzymuje punkty w zależności od wielkości zakupów, a następnie jest uprawniony, przy dokonywaniu zakupu w przyszłości, do wykorzystania punktów w celu uzyskania innych towarów z asortymentu oferowanego przez sprzedawcę, nie stanowi bonu w rozumieniu art. 30a dyrektywy 2006/112. Brakuje (niezależnego) obowiązku przyjęcia tych punktów jako wynagrodzenia za dostawę towaru. W związku z tym taki system punktowy stanowi jedynie zniżkę w odniesieniu do przyszłego zakupu.

[16] Również wyrok Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) z dnia 16 stycznia 2020 r. – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361, jeszcze w odniesieniu do starego stanu prawnego w Unii.