Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
TAMARY ĆAPETY
przedstawiona w dniu 24 lutego 2022 r.[1]

Sprawa C-637/20

Skatteverket
przeciwko
DSAB Destination Stockholm AB

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

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Karta miejska – Dyrektywa (UE) 2016/1065 – Pojęcie „bonu”

I. Wprowadzenie

1. Bony różnego rodzaju są obecnie na rynku bardzo powszechne (przykładowo karty podarunkowe i karty przedpłacone, z których można korzystać w różnych punktach sprzedaży). Chociaż bony są dla konsumentów stosunkowo łatwe w użyciu, okazały się złożonym instrumentem pod względem opodatkowania VAT[2]. W 2016 r. prawodawca Unii dokonał w związku z tym zmiany[3] dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej dyrektywą „VAT”)[4] w celu doprecyzowania kwestii stosowania VAT w odniesieniu do bonów[5]. W niniejszej sprawie do Trybunału zwrócono się o wyjaśnienie tych prawodawczych doprecyzowań.

2. W odesłaniu prejudycjalnym Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) dąży do ustalenia znaczenia terminu „bon” w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. Powinno to umożliwić mu rozstrzygnięcie kwestii opodatkowania karty miejskiej oferowanej odwiedzającym miasto Sztokholm.

[1] Język oryginału: angielski.

[2] O czym świadczy moja opinia przedstawiona w dniu 27 stycznia 2022 r. w sprawie GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63).

[3] Zobacz 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. 2016, L 177, s. 9) (zwana dalej „dyrektywą z 2016 r.”).

[4] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

[5] Zobacz w tym względzie motywy 1, 3, 8 dyrektywy z 2016 r.

II. Ramy prawne

3. Szósta dyrektywa 77/388/EWG[6] została uchylona dyrektywą VAT z dniem 1 stycznia 2007 r.

4. Zakres dyrektywy VAT określono w jej art. 2 ust. 1. Zgodnie z lit. c) tego artykułu opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

5. Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT „dostawa towarów" oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel", podczas gdy zgodnie z art. 24 ust. 1 tej dyrektywy „świadczenie usług" oznacza „każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów".

6. Artykuł 30a pkt 1 dyrektywy VAT stanowi, że „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.

7. Zgodnie z art. 30a pkt 2 tej dyrektywy „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. Z kolei jej art. 30a pkt 3 stanowi, że „bon różnego przeznaczenia" oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

8. W art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT wskazano, że 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. W art. 30b ust. 2 akapit drugi podkreślono, że „w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, każde świadczenie usług, które można wskazać, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT".

9. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług 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.

10. Artykuł 73a dyrektywy VAT stanowi, że 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.

[6] Szósta dyrektywa Rady 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. 1977, L 145, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą").

11. Artykuły 30a, 30b i 73a dyrektywy VAT wprowadzono dyrektywą z 2016 r. Istotne motywy tej drugiej dyrektywy stanowią, co następuje:

„(1) [W dyrektywie VAT] określono zasady dotyczące momentu i miejsca dostawy towarów i świadczenia usług, podstawy opodatkowania, wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) oraz prawa do odliczenia podatku. 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.

(2) Aby 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, konieczne jest ustanowienie szczególnych przepisów mających zastosowanie do opodatkowania bonów na towary lub usługi podatkiem VAT.

(3) Z uwagi na nowe zasady dotyczące miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług świadczonych drogą elektroniczną mające zastosowanie od dnia 1 stycznia 2015 r., konieczne jest wspólne rozwiązanie dla bonów w celu zapewnienia, by nie pojawiały się niespójności w odniesieniu do bonów dostarczanych między państwami członkowskimi. W tym celu podstawowe znaczenie ma wprowadzenie zasad precyzujących opodatkowanie bonów podatkiem VAT.

(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.

(5) Przepisy dotyczące bonów nie powinny wywoływać zmian w opodatkowaniu podatkiem VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.

(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”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie główne, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

12. DSAB Destination Stockholm, strona skarżąca w postępowaniu głównym, wystawia i sprzedaje karty miejskie odwiedzającym Sztokholm (Szwecja).

13. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym posiadaczom tej karty przyznaje się prawo wstępu do około 60 atrakcji – takich jak zabytki i muzea – przez ograniczony czas i do określonego limitu kwotowego. Posiadacze kart mają też w okresie ważności karty nieograniczony dostęp do usług transportowych, a także możliwość uczestnictwa w różnych wycieczkach autobusami i łodziami typu „Hop-On Hop-Off".

14. Usługi objęte kartą albo są opodatkowane różnymi stawkami podatku, albo są zwolnione z podatku. W celu skorzystania z usług posiadacz karty po prostu umieszcza ją w specjalnym czytniku i nie dokonuje żadnej dodatkowej płatności. Zgodnie z umową zawartą z wystawcą kart dostawca lub usługodawca uzyskuje wynagrodzenie od wystawcy z tytułu każdego wstępu lub skorzystania z usługi. Pomijając usługi transportowe, które są nieograniczone, w przypadku pozostałych usług dostawca lub usługodawca nie ma obowiązku zezwolić na więcej niż jedno wejście posiadacza karty. Wystawca nie udziela żadnej gwarancji dotyczącej minimalnej liczby osób odwiedzających. Po wyczerpaniu limitu kwotowego karta traci ważność.

15. Karta miejska miasta Sztokholm jest oferowana w kilku wariantach, które różnią się od siebie okresem ważności i limitem kwotowym. Karta dla osoby dorosłej, której okres ważności wynosi 24 godziny, kosztuje 669 SEK (ok. 65 EUR). W okresie ważności posiadacz karty może wykorzystać ją, aby zapłacić za usługi o wartości nieprzekraczającej 1800 SEK (ok. 175 EUR). Okres ważności rozpoczyna się w momencie pierwszego użycia karty i musi ona zostać wykorzystana w ciągu jednego roku od daty zakupu.

16. Strona skarżąca w postępowaniu głównym wystąpiła do Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego, Szwecja) o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w celu uzyskania potwierdzenia, że tego rodzaju karta miejska stanowi bon różnego przeznaczenia.

17. Komisja ds. prawa podatkowego uznała jednak, że tak nie jest. Z definicji „bonu" interpretowanej w związku z przepisami dotyczącymi obliczania podstawy opodatkowania wynika, że bon musi mieć określoną wartość nominalną lub uprawniać do skorzystania z pewnej określonej dostawy towarów lub z pewnego określonego świadczenia usług. Według tej komisji z bonu musi jasno wynikać, co można w zamian za niego uzyskać, nawet jeżeli – jak ma to miejsce w przypadku bonu różnego przeznaczenia – występuje niepewność na przykład co do stawki podatkowej lub państwa, w którym należny jest podatek.

18. Spór między Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a DSAB Destination Stockholm dotyczący interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest obecnie przedmiotem postępowania przed Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższym sądem administracyjnym).

19. Strony zasadniczo nie zgadzają się co do tego, czy kartę miejską w ogóle można uznać za bon. Z jednej strony organ podatkowy jest zdania, że sporna karta nie jest bonem, ponieważ ma wysoki limit kwotowy i krótki okres ważności, co sprawia, iż przeciętny konsument z dużym prawdopodobieństwem nie wykorzysta jej w pełni.

20. Z drugiej strony DSAB Destination Stockholm stoi na stanowisku, że karta jest bonem, ponieważ dostawcy lub usługodawcy są zobowiązani przyjąć ją jako wynagrodzenie.

21. Sąd odsyłający zauważa, po pierwsze, że przepisy dotyczące bonów zawarte w dyrektywie VAT są stosunkowo nowe i mają zastosowanie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.[7]. Po drugie wyjaśnia, że kwestia rozliczania kart miejskich była przedmiotem dyskusji w unijnym Komitecie ds. VAT[8], ale nie udało się w tym względzie osiągnąć żadnego konsensusu[9]. Wreszcie sąd odsyłający zauważa, że Trybunał nie miał jeszcze okazji zająć stanowiska w kwestii wykładni pojęć „bonu" i „bonu różnego przeznaczenia".

22. W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 30a dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że karta, taka jak ta będąca przedmiotem postępowania głównego, która przyznaje jej posiadaczowi prawo do korzystania z określonych usług w określonym miejscu przez ograniczony czas i do określonej wartości, stanowi bon oraz czy w takich okolicznościach stanowi ona bon różnego przeznaczenia?".

23. Uwagi na piśmie przedstawiły Trybunałowi DSAB Destination Stockholm, organ podatkowy, rząd włoski i Komisja Europejska.

IV. Analiza

24. Sąd odsyłający zmierza w pierwszej kolejności do ustalenia, jak należy interpretować pojęcie „bonu" dodane w dyrektywie VAT dyrektywą z 2016 r. Wykładnia ta jest konieczna, aby umożliwić sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie, czy karta miejska miasta Sztokholm wchodzi w zakres tego pojęcia. Jeżeli karta faktycznie jest bonem, sąd odsyłający pragnie doprecyzować pojęcie „bonu różnego przeznaczenia".

25. Aby udzielić odpowiedzi na te pytania, podejmę kroki przedstawione poniżej. Po pierwsze, w celu wyjaśnienia genezy pytania przyjrzę się, w jaki sposób w przeszłości, przed przyjęciem dyrektywy z 2016 r., rozliczano kartę miejską w kontekście VAT. Następnie przeanalizuję kontekst ustawodawczy i wynikające z niego przepisy, którymi wprowadzono zmianę dyrektywy VAT, aby ustalić, co należy rozumieć pod pojęciem „bonu". Wreszcie odpowiem, czy karty miejskie kwalifikują się jako bony do celów VAT.

[7] Strony w postępowaniu głównym zgadzają się, że pytanie dotyczy użycia karty w okresie po dniu 1 stycznia 2019 r., a odesłanie prejudycjalne nie zawiera żadnych sugestii, aby miało być inaczej.

[8] Artykuł 398 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi: „[u]stanawia się komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej zwany »Komitetem ds. VAT«".

[9] Komitet ds. VAT, Opodatkowanie VAT kart miejskich, dokument informacyjny, 3 kwietnia 2019 r.; Dokument roboczy nr 983, nowe przepisy, 13 listopada 2019 r.; Dokument roboczy nr 987, protokół obrad, 2 grudnia 2019 r.

A. Opodatkowanie VAT kart miejskich przed wejściem w życie dyrektywy z 2016 r.

26. Chociaż do Trybunału nigdy nie zwrócono się o wydanie orzeczenia w sprawie opodatkowania VAT kart miejskich, nie oznacza to, że prawo Unii nie było stosowane w odniesieniu do opodatkowania VAT takich kart zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy państw członkowskich. Wykazy spraw krajowych opisane w doktrynie [10] oraz dokumentacja Komitetu ds. VAT [11] wskazują jednak, że prawo Unii stosowano na różne sposoby.

27. Ze sprawozdań Komitetu ds. VAT [12] wynika, że istnieją trzy zasadnicze sposoby opodatkowania VAT kart miejskich. Pierwszy z nich to zwolnienie kart miejskich z VAT. Transakcja między organizacją wystawiającą a posiadaczem karty podlegała zwolnieniu na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 1 szóstej dyrektywy [obecnie art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT] w drodze uznania jej za udzielenie kredytu. Transakcja między wystawcą kart a dostawcami lub usługodawcami również podlegała zwolnieniu z podatku, lecz na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy [obecnie art. 135 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT] dotyczącego gwarancji zapłaty. Nawet jeżeli państwa uważają transakcje z użyciem kart miejskich za kredyt i gwarancje zapłaty, nadal mogą, na podstawie art. 13 część C lit. b) szóstej dyrektywy [obecnie art. 137 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT], umożliwić podatnikom podjęcie decyzji o opodatkowaniu VAT tych zasadniczo zwolnionych z niego transakcji [13].

28. W związku z tym zwolnienie z podatku, z możliwym ponownym włączeniem do zakresu transakcji podlegających opodatkowaniu, wydaje się pierwszym sposobem opodatkowania VAT kart miejskich [14]. Tę opcję będę nazywać „zwolnieniem".

29. W drugiej opcji, którą określę mianem „pełnego opodatkowania", transakcje z użyciem karty miejskiej podlegają opodatkowaniu VAT. Wystawca karty miejskiej powinien naliczyć VAT od sprzedaży karty na podstawie pełnej wartości nominalnej podanej na karcie [15]. Każda z usług zrealizowanych na podstawie karty również podlega opodatkowaniu VAT. Istnieją dowody, że sąd odsyłający postrzegał karty miejskie w ten sposób w swoim orzecznictwie [16] poprzedzającym stosowanie dyrektywy z 2016 r. [17]. Sprawozdania Komitetu ds. VAT sugerują, że takie rozliczanie kart miejskich zdarzało się w praktyce w niektórych innych państwach członkowskich [18].

30. Opcja trzecia, którą określę mianem „marży zysku", również zakłada, że transakcje dokonywane na podstawie karty miejskiej podlegają opodatkowaniu VAT. Podobnie jak w opcji drugiej VAT również nalicza się przy dostarczeniu karty miejskiej przez wystawcę, jednak podstawą opodatkowania nie jest pełna wartość nominalna karty, ale jedynie kwota pozostała po odliczeniu wartości uiszczanej jako zapłata za faktycznie zrealizowane usługi, tzw. marża zysku [19]. Dokładnie rzecz ujmując, gdy dojdzie do użycia karty, organizacja wystawiająca gromadzi

[10] C. Amand, EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, *Intertax*, vol. 45(2), 2017, s. 150.

[11] Komitet ds. VAT, Opodatkowanie VAT kart miejskich, dokument informacyjny, 3 kwietnia 2019 r.

[12] Ibidem.

[13] Komitet ds. VAT, Wytyczne wynikające z 10. posiedzenia, 23–24 października 1980 r., XV/353/80, 1/2.

[14] Komitet ds. VAT, Opodatkowanie VAT kart miejskich, dokument informacyjny, 3 kwietnia 2019 r., s. 4.

[15] Ibidem, s. 6.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja), Strömma Turism & Sjöfart AB, 18 października 2018 r., sygn. 1980-18; streszczenie jest dostępne w języku angielskim w bazie danych IBFD pod hasłem „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not".

[17] Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi, że jej przepisy mają zastosowanie od dnia 1 stycznia 2019 r.

[18] Komitet ds. VAT, Opodatkowanie VAT kart miejskich, dokument informacyjny, 3 kwietnia 2019 r., s. 8.

[19] Ibidem, s. 5.

informacje od różnych dostawców lub usługodawców i dokonuje zapłaty wynagrodzenia za faktycznie zrealizowane usługi. W tym wynagrodzeniu uwzględniony jest VAT i nie podlega on odliczeniu. Następnie wystawca karty ma obowiązek zapłacić VAT od różnicy między wynagrodzeniem uzyskanym za kartę a wynagrodzeniem zapłaconym za faktycznie zrealizowane transakcje.

31. Wynika z tego, że do celów VAT karty miejskie rozliczano co najmniej na trzy różne sposoby.

32. Jak pokażę w dalszej części opinii, jeżeli karty miejskie byłyby uznawane za bony, jedynie opcja „marży zysku" miałaby zastosowanie jako właściwa metoda ich opodatkowania VAT, przynajmniej w przypadku tych kart, które mają służyć jako bony różnego przeznaczenia. Opcja pierwsza zakładająca „zwolnienie", która przewiduje zrównanie kart miejskich z instrumentami płatniczymi, byłaby sprzeczna z celem dyrektywy z 2016 r., która – jak wskazuje jej motyw 6 – służy lepszemu odróżnieniu bonów od instrumentów płatniczych [20]. Druga opcja zakładająca „pełne opodatkowanie" nie byłaby spójna z systemem podatkowym mającym zastosowanie do bonów, niezależnie od tego, czy mowa o bonach jednego przeznaczenia czy różnego przeznaczenia. Chociaż opcja zakładająca opodatkowanie jest prawdopodobnie najwydajniejsza z perspektywy poboru podatków, prowadzi ona do powstania ryzyka podwójnego opodatkowania bądź opodatkowania towarów lub usług, które są zasadniczo zwolnione z opodatkowania (jak przykładowo wstęp do muzeów). Taka opcja opodatkowania byłaby zatem również sprzeczna z celem dyrektywy z 2016 r., jakim jest uniknięcie podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania poprzez doprecyzowanie, w jaki sposób bony mają być opodatkowane VAT. Opcja „marży zysku" pozwala skutecznie uniknąć podwójnego opodatkowania, nawet jeżeli jest nieco bardziej skomplikowana do wprowadzenia. Niezależnie od powyższego, ogólnie rzecz biorąc, dla specjalistów przyzwyczajonych do takiego systemu podatkowego rozwiązanie, które może na pierwszy rzut oka wydawać się trudne dla osoby z zewnątrz, w praktyce okazuje się mniej skomplikowane [21].

B. Dyrektywa z 2016 r.

33. Co się tyczy metod wykładni ustawowej, czynnikiem, który należy brać pod uwagę, jest intencja prawodawcy wyłaniająca się zarówno z samego tekstu aktu, jak i historii prac ustawodawczych i materiałów kontekstowych [22]. Z tego względu należy przyjrzeć się logice i strukturze dyrektywy z 2016 r. i przeanalizować brzmienie przepisów definiujących treść pojęcia „bonu".

1. Logika i struktura dyrektywy z 2016 r.

34. W zrozumieniu motywów, którymi kierował się prawodawca, przyjmując przepisy zawarte w akcie, często przydatna jest preambuła. Motyw 1 dyrektywy z 2016 r. sugeruje, że powodem zaproponowania zmian była niedostateczna jasność w kwestii, w jaki sposób należy stosować istniejące przepisy VAT w odniesieniu do bonów. W celu zapewnienia spójności opodatkowania transakcji z wykorzystaniem bonów w różnych państwach członkowskich konieczne było zatem doprecyzowanie przepisów. Znajduje to również potwierdzenie w motywach 2 i 3, w których

[20] Omówienie rozróżnienia między bonami a instrumentami płatniczymi – zob. pkt 45 i 53 niniejszej opinii.

[21] Zobacz C. Amand, Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019, *La semaine fiscale*, no 277, 20–26 mars 2017, s. 2.

[22] Zobacz w tym względzie wydany niedawno wyrok z dnia 9 listopada 2021 r., Bundesrepublik Deutschland (Utrzymanie jedności rodziny) (C-91/20, EU:C:2021:898, pkt 49, 52).

wskazano, że prawodawca zamierza wprowadzić większą pewność i jednolitość w opodatkowaniu bonów. W pierwszych motywach mowa jest również o zamiarze zapewnienia, aby opodatkowanie bonów było spójne z zasadą, w myśl której wymagane jest, by opodatkowanie ogólnym podatkiem konsumpcyjnym było dokładnie proporcjonalne do ceny towarów i usług, a zatem takie doprecyzowanie powinno przyczynić się do zapobieżenia niespójnościom, zakłóceniu konkurencji, podwójnemu opodatkowaniu lub brakowi opodatkowania, jak również do ograniczenia ryzyka unikania opodatkowania.

35. Nic nie sugeruje zatem, aby prawodawca zamierzał wprowadzić nowe, szczególne opodatkowanie bonów, które różniłoby się od ogólnego opodatkowania VAT dostawy towarów lub świadczenia usług [23]. Celem było po prostu doprecyzowanie, czego wymaga się przy „zwykłym" opodatkowaniu, gdy mowa o bonach.

36. Ponieważ nowe przepisy dotyczące bonów nie stanowią zatem wyjątku od ogólnych przepisów podatkowych Unii, nie podzielam zdania organu podatkowego i rządu włoskiego, że przepisy te należy interpretować w sposób zawężający.

37. Aby doprecyzować system VAT w odniesieniu do bonów, dyrektywą z 2016 r. wprowadzono do ogólnej dyrektywy VAT art. 30a, 30b i 73a. Miejsca, w których do systemu ogólnej dyrektywy VAT wprowadzono nowe przepisy, również przemawiają za postrzeganiem tych zmian jedynie jako powtórzenia istniejącego prawa w odniesieniu do bonów.

38. Artykuły 30a i 30b zostały zawarte w części dyrektywy VAT dotyczącej transakcji podlegających opodatkowaniu jako nowy rozdział 5 zatytułowany „Przepisy wspólne dla rozdziałów 1 i 3". Artykuł 73a dodano w części dyrektywy dotyczącej podstawy opodatkowania. Przepis ten stanowi na samym początku, że ma zastosowanie „bez uszczerbku dla art. 73". Wpisuje się on zatem w system ogólny, jednak bardziej szczegółowo wyjaśnia go w odniesieniu do bonów różnego przeznaczenia.

2. Definicja „bonu" w dyrektywie VAT

39. W art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT zdefiniowano bon jako instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług oraz który zawiera informacje o towarach lub usługach, za które może on stanowić wynagrodzenie, lub informacje o potencjalnych dostawcach lub usługodawcach.

40. Warto zaznaczyć, że definicja ta nie obejmuje wszystkich instrumentów, które zwyczajowo określa się mianem bonu [24]. Jednym z takich instrumentów jest „bon zniżkowy". Jest on wyłączony z definicji zawartej w dyrektywie VAT, chociaż przewidywano taką możliwość w pierwotnym wniosku dotyczącym dyrektywy z 2016 r. [25]. Jak stwierdzono w motywie 4 dyrektywy z 2016 r., powodem wyłączenia bonów zniżkowych było to, że takie instrumenty umożliwiają ich posiadaczowi jedynie uzyskanie zniżki na zakup towarów lub usług, ale nie mogą same w sobie

[23] C. Amand, EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, (ww. w przypisie 10), s. 156.

[24] C. Amand, EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, (ww. w przypisie 10); J. B. O. Bijl, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, s. 276.

[25] Pierwotny wniosek zawierał jednak szczególną kategorię „bonów zniżkowych" odrębną względem „bonów jednego przeznaczenia" i „bonów różnego przeznaczenia". Zobacz motyw 5, a także art. 25 lit. e) i art. 30a pkt 1 wniosku dotyczącego 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 wersja ostateczna – 2012/0102 (CNS).

stanowić wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług. W każdym razie karty miejskiej nie można postrzegać jako bonu tylko dlatego, że zwyczajowo określa się ją takim mianem. Aby mogła być postrzegana jako bon, musi spełniać dwa warunki przewidziane w art. 30a dyrektywy VAT.

41. Dwa warunki przewidziane w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT mają charakter łączny.

42. Pierwszym warunkiem jest to, że instrument musi wiązać się z obowiązkiem jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług przez dostawców lub usługodawców.

43. W uwagach przedstawionych Trybunałowi DSAB Destination Stockholm stwierdza, że decydującym kryterium przy ustalaniu, czy instrument kwalifikuje się jako bon, jest właśnie ten warunek. Rząd włoski argumentuje jednak, że zasadnicza cecha bonu polega na tym, iż uprawnia on posiadacza do uzyskania towarów lub usług określonych co do ilości i jakości od określonych z wyprzedzeniem dostawców lub usługodawców.

44. Chociaż prawo do uzyskania towarów lub usług z użyciem bonu jest zazwyczaj częścią takiego instrumentu, cechy tej nie uznano za decydującą dla jego definicji. W pierwotnym wniosku art. 30a stanowił, że „»bon« oznacza instrument uprawniający do otrzymania towarów lub usług […]” [26]. Niemniej jednak ostateczne brzmienie tego przepisu nie zawiera wzmianki o prawie do uzyskania towarów lub usług jako elemencie konstytutywnym bonu, ale koncentruje się raczej na obowiązku przyjęcia tego instrumentu przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenia [27]. Z tego względu nie można przyjąć argumentu rządu włoskiego, że zasadniczą cechą bonu jest prawo do uzyskania towarów lub usług.

45. Drugim warunkiem uznania instrumentu za bon jest to, że towary lub usługi, które mają być dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji. Powszechnie uznaje się, że takie cechy odróżniają bony od konwencjonalnych instrumentów płatniczych [28].

46. Warunek ten sformułowano z użyciem alternatywy, a więc aby instrument można było uznać za bon, wystarczy, że jasne jest, za jakie towary lub usługi może on stanowić wynagrodzenie. Jeżeli towary lub usługi nie zostały określone, wystarczy, że znani są dostawcy towarów lub usługodawcy, którzy mają obowiązek przyjąć bon jako wynagrodzenie.

47. Definicja „bonu” w dyrektywie VAT uzależnia zatem stwierdzenie, iż instrument stanowi bon, od spełnienia dwóch określonych powyżej warunków. Tekst nie zawiera jednak odpowiedzi na pytanie, czy każdy instrument, który spełnia te dwa warunki, ma być uznawany za bon. Przedstawię sugerowaną odpowiedź na to pytanie wraz z analizą kwestii, czy karty miejskie spełniają dwa warunki określone w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT.

[26] Ibidem.

[27] Podobne odczytanie rezultatu procedury ustawodawczej – zob. B. J. M. Terra, J. Kajus, *Commentary on EU VAT*, 2020, „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher”.

[28] 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, 27–34, s. 28.

C. Opodatkowanie kart miejskich

48. Różnorodność dostępnych kart miejskich [29] nie oznacza, że wszystkie karty miejskie są automatycznie postrzegane jako bony. Należy o tym raczej decydować indywidualnie w odniesieniu do poszczególnych przypadków. Bonami są jedynie karty spełniające warunki łączne z art. 30a dyrektywy VAT [30].

49. Z drugiej strony, zważywszy na pewne argumenty przedstawione w uwagach na piśmie złożonych przez uczestników postępowania, warto zadać sobie pytanie, czy karty miejskie, które rzeczywiście spełniają dwa warunki określone w dyrektywie VAT, koniecznie muszą być bonami. Innymi słowy, czy istnieją podstawy, by wyłączyć instrument spełniający wszystkie kryteria pozwalające zaklasyfikować go jako bon z opodatkowania VAT właściwego dla bonów, a jeżeli tak – jakie to podstawy?

1. Karty miejskie jako bony

50. W moim przekonaniu można bezpiecznie uznać, że większość kart miejskich wiąże się z obowiązkiem przyjęcia ich jako wynagrodzenia przez dostawców lub usługodawców uczestniczących w programie. Zazwyczaj spełniają one zatem pierwszy warunek. Co się tyczy karty miejskiej miasta Sztokholm, z postanowienia odsyłającego wynika, że podmioty, które prowadzą muzea lub inne atrakcje lub świadczą usługi transportowe i które uczestniczą w programie kart, mają obowiązek przyjmować je w zamian za świadczenie usług. Dzieje się tak jednak jedynie w okresie ważności karty i w granicach limitu kwotowego karty (który jest dużo wyższy niż cena karty).

51. W tym względzie nie uznaję za istotne, czy dostawca lub usługodawca ma przyjąć kartę jako wynagrodzenie jedynie raz czy też za każdym razem, gdy jej posiadacz zechce użyć jej jako zapłatę za tę samą usługę. Ważne jest, że karta miejska ma zostać przyjęta co najmniej raz. W związku z tym rozwiązanie, w ramach którego dostawca lub usługodawca może odmówić wstępu posiadaczowi karty, który już raz skorzystał z jego usług (ale może dobrowolnie wyrazić zgodę na wstęp posiadacza karty więcej niż raz), jak ma to miejsce w przypadku karty miejskiej miasta Sztokholm, nie jest sprzeczne z pierwszym warunkiem, ponieważ dostawca lub usługodawca ma obowiązek przyjąć kartę co najmniej raz.

52. Organ podatkowy podaje dwa kolejne argumenty, w myśl których karta miejska miasta Sztokholm nie powinna być postrzegana jako bon. Po pierwsze, twierdzi, że karta nie ujawnia stopniowego spadku wartości w ujęciu pieniężnym, w związku z czym jej posiadacz nie zna wartości pozostałej po każdym użyciu, a po drugie, nieograniczone korzystanie z usług transportowych, do jakiego uprawnia karta, czyni ją abonamentem, a nie bonem.

53. Karta, której wartość zmniejsza się z każdym użyciem, jest pojęciowo bliższa instrumentowi płatniczemu. Pomimo powyższego celem dyrektywy z 2016 r. jest dokonanie rozróżnienia między bonami a instrumentami płatniczymi [31]. Nie jest zatem konieczne, a wręcz może być sprzeczne z celem tej dyrektywy, wprowadzanie do definicji bonu warunku inspirowanego cechami instrumentów płatniczych. Nie oznacza to jednak, że instrumenty, których wartość

[29] Niewyczerpujący wykaz europejskich miast oferujących tego rodzaju karty i ich zakres – zob. https://welovecitycards.com/.

[30] Przemawia za tym okoliczność, iż Komitet ds. VAT nie osiągnął nadrzędnego porozumienia w sprawie opodatkowania VAT kart miejskich. Komitet ds. VAT, Dokument roboczy nr 987, protokół obrad, 2 grudnia 2019 r., s. 5.

[31] Motyw 6 dyrektywy z 2016 r.

zmniejsza się po każdym użyciu, nie mogą być kwalifikowane jako bony. Nie można tego jednak postrzegać jako warunku. Wystarczy, by bon musiał zostać przyjęty jako wynagrodzenie za usługi nim objęte do górnego limitu kwotowego. W związku z tym fakt, że w przypadku spornej karty miejskiej w postępowaniu głównym posiadacz karty nie wie, ile środków pozostało na karcie, nie wyklucza zakwalifikowania jej jako bon.

54. Drugim argumentem podniesionym przez organ podatkowy jest okoliczność, że niektóre aspekty karty miejskiej są podobne do abonamentu, co oznacza, iż karta nie może być traktowana jako bon. W przypadku abonamentów (na przykład na siłownię, na korzystanie z usług transportowych przez jeden dzień, jeden miesiąc lub podobny okres) transakcja jest już zawarta, a operacja podlegająca opodatkowaniu jest określona już w momencie przeniesienia opłaty za abonament. W przypadku kart miejskich wykorzystywanych jako bony sytuacja jest inna. Karta miejska daje jej posiadaczowi jedynie możliwość nabycia abonamentu na usługi transportowe. W rezultacie do operacji podlegającej opodatkowaniu dochodzi tylko wtedy (i wówczas), gdy karta jest wykorzystana w celu skorzystania z transportu publicznego. Dodatkowo w kolejnych umowach o świadczenie usług świadczenie to nie jest transakcją podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT. Karta miejska nie zmienia tego faktu. Jeżeli posiadacz karty korzysta z możliwości nabycia abonamentu, jaką daje karta miejska, dostawa takiego abonamentu będzie podlegać opodatkowaniu, ale dalsze świadczenie usług (przykładowo każdy przejazd autobusem) już nie.

55. Fakt, że karta miejska umożliwia jej posiadaczowi wykorzystanie jej jako wynagrodzenia za abonament będący usługą z własnymi zasadami VAT, ani nie stoi na przeszkodzie uznaniu jej za bon, ani też nie jest sprzeczny z systemem opodatkowania mającym zastosowanie do abonamentów.

56. Co się tyczy drugiego warunku określonego w art. 30a dyrektywy VAT, że towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców muszą być określone, w postanowieniu odsyłającym wskazano również, iż w karcie i powiązanej dokumentacji wyraźnie uwzględnia się wykaz uczestniczących dostawców lub usługodawców, jak również usług, z których można skorzystać.

57. Organ podatkowy argumentował mimo wszystko, że karty miejskiej nie można uznać za bon, ponieważ ze względu na ograniczony termin ważności przeciętny konsument nie może skorzystać ze wszystkich usług objętych kartą. W definicji „bonu” nie ma jednak nic, co sugerowałoby, że aby instrument można było uznać za bon, konieczne jest skorzystanie ze wszystkich odnośnych usług (lub towarów). Instrumenty, które umożliwiają skorzystanie z wszystkich wskazanych towarów i usług (przykładowo bony punktów sprzedaży detalicznej) są faktycznie bonami, jeżeli mają być przyjęte jako wynagrodzenie. Wymóg skorzystania ze wszystkich towarów i usług nie jest jednak warunkiem, który sprawia, że instrument jest bonem [32]. Wręcz przeciwnie – jak wyjaśniono powyżej [33]: część definicji „bonu”, z której wynika, że obejmuje on prawo do dostawy wymienionych towarów i świadczenia wymienionych usług, nie została zawarta w ostatecznej wersji dyrektywy z 2016 r. Stanowi to dodatkowy argument przemawiający za wykładnią, w myśl której prawodawca nie chciał narzucać realnej możliwości wyczerpania wszystkich usług

[32] Jeżeli bon nie zostanie wcale wykorzystany, tj. jeżeli posiadacz nie rozpocznie korzystania z niego w okresie, w którym można rozpocząć jego użytkowanie, wówczas nie mają zastosowania przepisy o bonach. Wynika to z motywu 12 dyrektywy z 2016 r., który stanowi: „Przepisy niniejszej dyrektywy nie dotyczą sytuacji, w których bon różnego przeznaczenia nie zostaje zrealizowany przez konsumenta końcowego w terminie ważności bonu, a wynagrodzenie otrzymane za taki bon zatrzymuje sprzedawca”.

[33] Zobacz pkt 44 niniejszej opinii.

objętych instrumentem jako warunku uznania instrumentu za bon. Z tego względu okoliczność, iż krótki okres ważności kart miejskich zazwyczaj nie pozwala posiadaczom kart na skorzystanie ze wszystkich wymienionych usług, nie zmienia tego, że do celów VAT karta miejska jest bonem.

58. Różnica między pełną wartością wszystkich usług objętych kartą a jej wartością nominalną jest zrozumiała, jeżeli wziąć pod uwagę reklamowy wymiar większości bonów ogółem [34], a kart miejskich w szczególności [35]. Rząd włoski wyraził obawę, że fakt, iż okres ważności karty miejskiej nie pozwala na korzystanie ze wszystkich usług, może wpływać na jej atrakcyjność dla zwiedzających [36]. Nie zmienia to jednak sposobu opodatkowania VAT takich kart.

59. Ponieważ kwestię tę podniesiono przed sądem odsyłającym oraz w różnych uwagach przedstawionych Trybunałowi przez uczestników postępowania, uważam również za konieczne dokonanie oceny wpływu motywu 5 dyrektywy z 2016 r. na uznanie kart miejskich za bony. W motywie przewidziano, 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”.

60. Celem tego motywu jest w mojej ocenie doprecyzowanie, że możliwość nabywania biletów wstępu, znaczków i tym podobnych poprzez bon nie powinno zmieniać stawki VAT mającej zastosowanie do takich biletów, z których część jest zwolniona z opodatkowania, a w przypadku części stosowane są stawki obniżone [37]. Bony umożliwiają po prostu nabycie biletu i prowadzą do powstania obowiązku przyjęcia bonu jako wynagrodzenia przez dostawcę lub usługodawcę. Nie wpływa to w żaden sposób na system VAT mający zastosowanie do takich biletów. Jeżeli zastosowanie ma zwolnienie z VAT, nie zostanie on naliczony, niezależnie od tego, czy dostawca lub usługodawca przyjmuje jako wynagrodzenie środki pieniężne, inny instrument płatniczy czy bon.

61. Instrument, który spełnia dwa warunki określone w dyrektywie VAT, nie powinien w mojej ocenie być traktowany jako bon, wyłącznie wówczas gdy uniemożliwia on stosowanie szczególnego opodatkowania VAT względem usługi, za której świadczenie musi on zostać przyjęty w charakterze wynagrodzenia. Jak wykażę w ostatniej części mojej opinii, jeżeli karta miejska jako bon różnego przeznaczenia podlega opcji opodatkowania określonej mianem „marży zysku”, uznanie jej za bon nie zmieni szczególnego opodatkowania VAT usług uwzględnionych w takim bonie, które objęte są odmiennym traktowaniem na gruncie VAT.

62. W świetle powyższego jestem zdania, że karta miejska taka jak sporna w postępowaniu głównym spełnia obydwa warunki określone w art. 30a dyrektywy VAT, a w rezultacie do celów VAT powinna być uznawana za bon.

[34] J. B. O. Bijl, *The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities*, (ww. w przypisie 24).

[35] M. Drozdowska, M. Duda-Seifert i A. Faron, Model of a city destination card as a marketing tool of selected European cities, *Management Sciences*, vol. 23(2), 2018, s. 19–28.

[36] Ibidem, s. 27.

[37] Same bilety mogą być potencjalnie postrzegane jako bony. Część autorów wskazuje, że trudno odróżnić bon jednego przeznaczenia od biletu (zob. C. Amand, EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, ww. w przypisie 10, s. 154; 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. 30). Ci sami autorzy, podążając głównie za logiką wyroku Trybunału z dnia 23 grudnia 2015 r., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841) oraz brzmieniem motywu 5 dyrektywy z 2016 r., sugerują, że bilety nie są bonami. Nie jest to jednak zagadnienie istotne dla rozpatrywanego tu odesłania prejudycjalnego.

2. Karty miejskie jako „bony różnego przeznaczenia”

63. Jeżeli kartę miejską można zakwalifikować jako bon, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy jest to bon jednego przeznaczenia czy bon różnego przeznaczenia.

64. W art. 30a dyrektywy VAT wyróżnia się dwa rodzaje bonów: „bon jednego przeznaczenia” i „bon różnego przeznaczenia”. „Bon różnego przeznaczenia” definiuje się w sposób negatywny jako każdy bon, który nie jest „bonem jednego przeznaczenia”.

65. Zgodnie z art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT „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 [38]. Z tych wskazań wynika, że warunki te mają charakter łączny i – co istotniejsze – oznaczają, iż w chwili emisji bonu jednego przeznaczenia jego opodatkowanie VAT musi być pewne.

66. W przypadku kart miejskich, a przynajmniej kart miejskich takiego rodzaju jak sporne karty w postępowaniu głównym, jasne jest, że w chwili nabycia karty nie sposób określić usług, które zostaną zrealizowane. Nie wiadomo zatem również w tym momencie, która stawka VAT będzie miała zastosowanie. W związku z powyższym taka karta miejska nie jest bonem jednego przeznaczenia. Ponieważ jednak karta jest bonem, należy ją zakwalifikować jako bon różnego przeznaczenia.

3. Opodatkowanie kart miejskich jako bonów różnego przeznaczenia

67. Pozostaje wyjaśnić, w jaki sposób transakcje przeprowadzane z użyciem karty miejskiej są rozliczane i przez kogo.

68. Sposób zastosowania VAT względem bonów różnego przeznaczenia takich jak karty miejskie regulują art. 30b i 73a dyrektywy VAT.

69. Szczególnie pomocne jest przeanalizowanie konkretnego zastosowania przepisów VAT dotyczących bonów w odniesieniu do kart miejskich. Ocenię zatem, które z transakcji objętych programem podlegają opodatkowaniu i w którym momencie, jak również określę podstawę opodatkowania, stanowiącą jeden z elementów uwzględnionych przez komisję ds. prawa podatkowego przy rozstrzygnięciu, że karty miejskie takie jak sporne karty w postępowaniu głównym nie wchodzą w zakres pojęcia „bonu”.

70. Zgodnie z art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT podatek VAT ma zastosowanie do bonów różnego przeznaczenia w chwili faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu nie podlega opodatkowaniu VAT. Wynika to z faktu, że w chwili dokonania zakupu takiej karty nie są znane wszystkie istotne informacje dla celów VAT [39]. VAT jest podatkiem od faktycznie dostarczonych towarów lub faktycznie świadczonych usług, a w przypadku bonów różnego przeznaczenia nie można określić, które z towarów i usług objętych bonem są tymi, które faktycznie zostaną dostarczone lub będą świadczone.

[38] Wyróżnienie moje.

[39] A. van Doesum, H. van Kesteren, van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, s. 246.

71. Karty miejskie są zazwyczaj wystawiane przez podatnika innego niż dostawca usług, za które karta może stanowić wynagrodzenie. Ponieważ wystawca karty otrzymuje wynagrodzenie od posiadacza karty w związku z transferem bonu, powstaje pytanie, czy ta transakcja powinna podlegać opodatkowaniu jako odrębna usługa. W przeciwnym razie niektóre transakcje realizowane w ramach programu mogłyby pozostać nieopodatkowane. Jak pokażę, zastosowanie opcji podatkowej określonej jako „marża zysku" w pkt 32 niniejszej opinii pozwala na opodatkowanie wszystkich transakcji i uniknięcie podwójnego opodatkowania.

72. Konieczność zastosowania takiego rozwiązania wynika w moim przekonaniu z art. 30b ust. 2 w związku z art. 73a dyrektywy VAT. Pierwszy z przepisów stanowi, że „[w] przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, każde świadczenie usług, które można wskazać, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT". Drugi stanowi, że „podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zapłaconemu za taki bon".

73. System, w którym VAT naliczany jest za każdą dostawę towarów lub każde świadczenie usług, czyniłby zadość wymogowi, by podstawą opodatkowania było wynagrodzenie uzyskane za bon, jeżeli wartość faktycznie dostarczonych towarów i świadczonych usług dorównywałaby cenie zapłaconej za bon [40]. Jeżeli jednak wartość wszystkich faktycznie świadczonych usług jest niższa niż cena zapłacona za bon, różnica również musi podlegać opodatkowaniu VAT. Kwota ta jest uznawana za wynagrodzenie z tytułu dystrybucji lub promocji usług zgodnie z art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT, a wystawca karty musi rozliczyć VAT od „marży zysku".

74. Takie rozwiązanie nie jest nowe w świetle dyrektywy VAT. Obowiązuje ono przykładowo w przypadku opodatkowania biur podróży (zgodnie z art. 306 i nast. dyrektywy VAT) [41], dla których podstawa opodatkowania wynika z marży zysku biura podróży (art. 308 dyrektywy VAT).

75. Uznając karty miejskie za bony różnego przeznaczenia, dyrektywa VAT wymaga zatem, by były one opodatkowane zgodnie z opcją „marży zysku", ponieważ ten system podatkowy czyni zadość podstawowym zasadom opodatkowania VAT. Pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania. Stanowi to kolejny argument uzasadniający interpretację, w myśl której karty miejskie są bonami różnego przeznaczenia. Rozwiązanie jest spójne z celami dyrektywy z 2016 r., ponieważ doprecyzowuje właściwe opodatkowanie kart miejskich, eliminując w praktyce wszystkie opcje poza jedną. Rozwiązanie takie zdają się również akceptować praktycy w dziedzinie VAT [42].

76. Niemniej jednak podtrzymanie sugestii przedstawionej przez rząd włoski, która to sugestia była akceptowana w orzecznictwie sądu odsyłającego przed przyjęciem dyrektywy z 2016 r. [43], a w ramach której opowiadano się za równoległym opodatkowaniem całości wynagrodzenia uzyskiwanego za kartę miejską i każdego faktycznego dostarczenia towarów lub świadczenia

[40] Wystawca karty płaci za każdą faktyczną dostawę towarów i faktyczne świadczenie usług, a cena takiej dostawy lub takiego świadczenia zawiera również VAT (chyba że usługa jest zwolniona z VAT). Wystawca nie może potrącić VAT zawartego w tej cenie jako podatku naliczonego.

[41] Które w mojej opinii wykazuje wiele podobieństw do okoliczności w postępowaniu głównym. W tym względzie zob. wyrok z dnia 13 października 2005 r., ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Zobacz pkt 32 niniejszej opinii i cytowane źródła.

[43] Zobacz w tym względzie przypis 16 niniejszej opinii.

usług, mogłoby prowadzić do podwójnego opodatkowania [44]. Przyjęcie opcji „pełnego opodatkowania” [45] mogłoby, jak zauważa Komisja, doprowadzić do zakłócenia opodatkowania VAT transportu i biletów wstępu. Tego właśnie chciał uniknąć prawodawca [46].

77. Kończąc, należy zauważyć, że uznanie kart miejskich za bony różnego przeznaczenia i opodatkowanie ich na podstawie systemu podatkowego opartego na marży zysku za każdym razem, gdy wystawcą nie jest dostawca towarów lub usługodawca, stanowi kompleksowy, jednolity, przejrzysty i neutralny system opodatkowania. Ponieważ sporna karta miejska w postępowaniu głównym zdaje się spełniać obydwa warunki przewidziane w dyrektywie VAT dla instrumentu uważanego za bon, powinna podlegać opodatkowaniu VAT jako bon różnego przeznaczenia.

V. Wnioski

78. Podsumowując, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja) w następujący sposób:

Karta, którą dostawcy lub usługodawcy są zobowiązani przyjmować jako wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług objętych kartą na rzecz jej posiadacza w określonym miejscu przez ograniczony czas i do określonej wartości, wchodzi w zakres pojęcia „bonu” w rozumieniu art. 30a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Jest tak nawet wówczas, gdy przeciętny konsument nie zdoła w danym czasie skorzystać ze wszystkich usług objętych kartą. Taka karta jest „bonem różnego przeznaczenia” w rozumieniu tego przepisu w każdym przypadku, gdy podatek od towarów i usług, za które musi być ona przyjęta jako wynagrodzenie, nie jest znany w chwili transferu tej karty.

[44] Zobacz moją opinię przedstawioną w dniu 27 stycznia 2022 r. w sprawie GE Aircraft Engine Services Ltd (C-607/20, EU:C:2022:63, pkt 53).

[45] Zobacz pkt 29 i 32 niniejszej opinii.

[46] Motyw 5 dyrektywy z 2016 r.