

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 28 kwietnia 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Artykuł 30a pkt 1 – Pojęcie „bonu” – Artykuł 30a pkt 3 – Pojęcie „bonu różnego przeznaczenia” – Sprzedaż karty oferującej uprawnionemu z tego tytułu prawo do korzystania z szeregu usług turystycznych przez ograniczony czas

W sprawie C-637/20

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (naczelny sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 18 listopada 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 listopada 2020 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

DSAB Destination Stockholm AB,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, I. Ziemele, T. von Danwitz (sprawozdawca), P.G. Xuereb i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: T. Ćapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Skatteverket – A. S. Pallasdies, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu DSAB Destination Stockholm AB – U. Grefberg i M. Fri, adwokat,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri i A. Maddalo, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i P. Carlin, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 lutego 2022 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 30a

dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. (Dz.U. 2016, L 177, s. 9) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a DSAB Destination Stockholm AB (zwaną dalej „spółką DSAB”) w przedmiocie opodatkowania instrumentu sprzedawanego przez tę spółkę w formie karty o nazwie „citycard” (karta miejska) (zwanego dalej „kartą będącą przedmiotem postępowania głównego”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 30a dyrektywy VAT stanowi:

„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 to samo?? potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach [ogólnych] wykorzystania takiego instrumentu;

2) »bon jednego przeznaczenia« oznacza bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należy 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 przewiduje:

„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.

Gdy transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatek działający w imieniu innego podatnika, taki transfer uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których bon dotyczy, dokonane przez tego drugiego podatnika, w którego imieniu działa pierwszy podatek.

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który – działając we własnym imieniu – wyemitował dany bon jednego przeznaczenia, uznaje się jednak, że dany dostawca lub usługodawca dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz tego podatnika.

2. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za

bonu różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub częściowo wynagrodzenia podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 2, natomiast kiedy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, kiedy świadczenie usług, które można wskazać, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT”.

6 Artykuł 73a dyrektywy VAT stanowi:

„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 związanej z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami”.

Dyrektywa 2016/1065

7 Motywy 2, 4 i 5 dyrektywy 2016/1065, zmieniającej dyrektywę 2006/112 w celu wprowadzenia do niej między innymi art. 30a, 30b i 73a, przewidują:

„(2) Aby zapewnić pewne i jednolite podejście, zachować spójność z zasadami ogólnego podatku konsumpcyjnego zgodnie z proporcjonalnością 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.

[...]

(4) Zasady te powinny dotyczyć wyłącznie bonów, w zamian za które uzyskuje się 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”.

Prawo szwedzkie

8 Artykuły 30a i 30b dyrektywy VAT zostały transponowane do prawa szwedzkiego w szczególności przez § 20 i 21 rozdziału 1, § 12 rozdziału 2 oraz § 3c rozdziału 7 mervärdesskattelagen (1994:200) [ustawy (1994:200) o podatku od wartości dodanej] z dnia 30 marca 1994 r. (SFS 1994, nr 200).

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 DSAB jest spółką zajmującą się sprzedażą kart biletowych przedmiotem postępowania głównego turystom zwiedzającym miasto Sztokholm (Szwecja).

10 Karta ta oferuje uprawnionemu z jej tytułu – przez ograniczony czas i do określonej wartości – prawo wstępu do sześciu atrakcji turystycznych, takich jak interesujące miejsca lub muzea. Uprawnia ona również do skorzystania z około dziesięciu usług przewozu osób, takich jak wycieczki na trasach pokonywanych autobusami i statkami, biletowymi wycieczkami

spółki DSAB, zwane „Hop On – Hop Off” oraz wizyty organizowane przez innych usługodawców. Niektóre z tych usług podlegają opodatkowaniu VAT według stawek wynoszących od 6% do 25%, podczas gdy inne usługi są z tego podatku zwolnione. Uprawniony z tytułu karty będącej przedmiotem postępowania głównego może skorzystać z usługi, nie uiszczając żadnych dodatkowych opłat, ponieważ karta ta jest rejestrowana za pośrednictwem przeznaczonego do tego czytnika. Zgodnie z umową zawartą ze spółką DSAB usługodawca otrzymuje następnie wynagrodzenie z tytułu każdego wstępu lub każdego skorzystania z usługi stanowiące równowartość odsetka zwykłej ceny wstępu lub zwykłej ceny skorzystania z usługi. Usługodawca nie jest zobowiązany do udzielenia uprawnionemu dostępu do swoich usług więcej niż jeden raz. Spółka DSAB nie gwarantuje żadnej minimalnej liczby zwiedzających. Po wyczerpaniu limitu kwotowego karty uprawniony z jej tytułu nie może z niej dalej korzystać.

11 Karta będąca przedmiotem postępowania głównego jest dostępna w kilku wariantach, które różnią się od siebie okresem ważności i limitem kwotowym. Karta dla osoby dorosłej, której termin ważności wynosi 24 godziny, kosztuje 669 SEK (koron szwedzkich, ok. 65 EUR). W tym okresie uprawniony może skorzystać z karty, jak również płatniczym do kwoty 1800 SEK (ok. 176 EUR). Wspomniany termin ważności karty rozpoczyna bieg w momencie pierwszego użycia karty. Karta powinna zostać wykorzystana w ciągu jednego roku od dnia jej zakupu.

12 W następstwie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej złożonego przez spółkę DSAB, Skatterättsnämnden (komisja prawa podatkowego, Szwecja) wydała decyzję, zgodnie z którą karta będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi „bonu różnego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. Z definicji „bonu”, w rozumieniu tego przepisu w związku z przepisami dotyczącymi obliczania podstawy opodatkowania, wynikało zdaniem tego organu w szczególności, że bon musi mieć określoną wartość nominalną lub uprawniać do skorzystania z określonej dostawy towarów lub ze świadczenia określonych 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 – zachodzi niepewność co do stawki podatkowej lub państwa, w którym należy jest podatek.

13 Powyższa interpretacja była przedmiotem skarg wnoszonych do sądu odsyłającego zarówno przez organy podatkowe, jak i przez spółkę DSAB.

14 Organ podatkowy wskazuje, że karta będąca przedmiotem postępowania głównego nie może zostać uznana za „bon” w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. Chodzi tu o rodzaj karty rekreacyjnej, której limit kwotowy jest bardzo wysoki w porównaniu z terminem ważności, który jest bardzo krótki. Przeciętny konsument nie jest zatem w stanie skorzystać z wszystkich możliwości oferowanych przez tę kartę. Zniżyła, z jakiej korzysta uprawniony, w stosunku do zwykłej ceny zwiedzanych atrakcji, jest proporcjonalna do stopnia jej wykorzystania. Nie sposób zatem uznać, że sama karta jako taka podlega wymianie na towary lub usługi.

15 Spółka DSAB podnosi natomiast, że karta będąca przedmiotem postępowania głównego spełnia przesłanki określone w art. 30a dyrektywy VAT i że stanowi „bon różnego przeznaczenia” w rozumieniu tego przepisu. Spółka ta podnosi w szczególności, że zainteresowani usługodawcy są zobowiązani do przyjęcia tej karty jako środka płatniczego oraz że warunki znajdujące zastosowanie do uprawnionych z jej tytułu wskazują, za które usługi można płacić kartą i którzy usługodawcy je świadczą. Karta ta mogła być przyjmowana jako wynagrodzenie za usługi podlegające różnym stawkom podatku. Z tej przyczyny w chwili emisji karty VAT należy z tytułu usług, które mogły być świadczone w zamian za kartę będącą przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie być jeszcze znany.

16 W tych okolicznościach, stwierdzając, że Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w

przedmiocie wyk?adni przepisów dyrektywy VAT dotycz?cych bonów oraz ?e prace Komitetu ds. VAT ustanowionego w art. 398 tej dyrektywy nie pozwoli?y na wypracowanie konsensusu co do traktowania pod wzgl?dem podatkowym instrumentów takich jak karta b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego, Högsta förvaltningsdomstolen (naczelný s?d administracyjny, Szwecja) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 30a [dyrektywy VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e taka karta jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego, która przyznaje uprawnionemu z jej tytu?u prawo do korzystania z okre?lonych us?ug w okre?lonym miejscu przez ograniczony czas i do okre?lonej warto?ci, stanowi bon oraz czy w takich okoliczno?ciach stanowi ona bon ró?nego przeznaczenia”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez pytanie prejudycjalne s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 30a dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e instrument, który przyznaje uprawnionemu z jego tytu?u prawo do korzystania z ró?nych us?ug w okre?lonym miejscu przez ograniczony czas i do okre?lonej warto?ci, mo?e stanowi? „bon” w rozumieniu art. 30a pkt 1 tej dyrektywy, nawet je?li ze wzgl?du na ograniczony termin wa?no?ci tego instrumentu przeci?tny konsument nie jest w stanie skorzysta? ze wszystkich oferowanych us?ug, a w przypadku odpowiedzi twierdzczej, czy instrument taki mo?e stanowi? „bon ró?nego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 3 przywo?anej dyrektywy.

18 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem przy dokonywaniu wyk?adni przepisu prawa Unii nale?y uwzgl?dnia? nie tylko jego brzmienie, lecz tak?e jego kontekst oraz cele regulacji, której cz??? przepis ten stanowi (wyrok z dnia 18 listopada 2020 r., Kaplan International Colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 W tym wzgl?dzie nale?y w pierwszej kolejno?ci ustali?, jakie przes?anki winny wyst?pi?, by instrument móg? zosta? uznany za „bon” w ?wietle brzmienia art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT.

20 Zgodnie z tym przepisem bon jest instrumentem, z którym wi???e si? w pierwszej kolejno?ci obowi?zek przyj?cia go jako wynagrodzenia lub cz???ci wynagrodzenia za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, a w drugiej kolejno?ci, instrumentem, w przypadku którego towary lub us?ugi, które maj? zosta? dostarczone lub wykonane, lub to?samo?? potencjalnych dostawców lub us?ugodawców s? wskazane w samym instrumencie lub okre?lone w powi?zanej dokumentacji, w tym w warunkach ogólnych wykorzystania takiego instrumentu.

21 Nale?y zatem zbada?, po pierwsze, czy takiemu instrumentowi towarzyszy obowi?zek przyj?cia go jako wynagrodzenia lub cz???ci wynagrodzenia za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, a po drugie, czy wspomniany instrument lub zwi?zana z nim dokumentacja okre?laj?, jakie towary maj? zosta? dostarczone lub jakie us?ugi maj? by? ?wiadczone lub czy zosta?a w nim okre?lona to?samo?? ich potencjalnych dostawców lub us?ugodawców. Jak wynika z brzmienia art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT, zawieraj?cego spójnik „i” i zgodnie z uwag? rzecznik generalnej z pkt 41 opinii, obie przes?anki przypomniane w pkt 20 niniejszego wyroku maj? charakter kumulatywny.

22 W niniejszej sprawie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e obie przes?anki wydaj? si? by? spe?nione, czego zbadanie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

23 Co si? tyczy argumentacji przedstawionej przez organ podatkowy, zgodnie z któr? karta b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego nie mo?e stanowi? „bonu” w rozumieniu art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT, poniewa? z uwagi na ograniczony termin wa?no?ci tej karty przeci?tny

konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług, należy stwierdzić, że taka argumentacja nie może zostać przyjęta.

24 Jak bowiem zwrócić uwagę rzecznik generalna co do zasady w pkt 57 opinii, z definicji „bonu” zawartej w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT nie wynika, by termin ważności danej karty lub możliwości skorzystania ze wszystkich oferowanych w niej usług były elementami istotnymi dla celów uznania wspomnianej karty za „bon” w rozumieniu tego przepisu.

25 Ponadto, wbrew temu, co twierdzi rząd włoski w uwagach na piśmie, wydania instrumentu takiego jak karta będąca przedmiotem postępowania głównego nie można zakwalifikować jako „pojedynczej usługi” ze względu na różnorodność oferowanych usług i podmiotów gospodarczych działających w charakterze usługodawców.

26 Taka kwalifikacja byłaby ponadto sprzeczna z celem wyrażonym w motywie 5 dyrektywy 2016/1065, ponieważ prowadziaby ona do nałożenia jednolitej stawki opodatkowania na usługi takie jak transport lub wstęp do muzeum, które podlegają różnym stawkom VAT lub które są zwolnione z tego podatku. Taka kwalifikacja mogłaby również doprowadzić do podwójnego opodatkowania rozpatrywanych usług, mimo że celem dyrektywy 2016/1065 było w szczególności uniknięcie takiego opodatkowania, jak wynika z motywu 2 tej dyrektywy.

27 W tych okolicznościach i z zastrzeżeniem przeprowadzenia badania, o którym mowa w pkt 22 niniejszego wyroku, wydaje się możliwe zakwalifikowanie karty będącej przedmiotem postępowania głównego jako „bonu” w rozumieniu art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT.

28 Po drugie, co się tyczy kwalifikacji karty będącej przedmiotem postępowania głównego jako „bonu różnego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT, należy wskazać, że zakres tego pojęcia ma charakter uzupełniający. Wszystkie bony inne niż bony jednego przeznaczenia stanowią bowiem zgodnie z tym przepisem „bony różnego przeznaczenia”. W związku z tym należy najpierw ustalić, czy rozpatrywana karta wchodzi w zakres pojęcia „bonu jednego przeznaczenia”, o którym mowa w art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT.

29 Zgodnie z tym ostatnim przepisem „bon jednego przeznaczenia” został zdefiniowany jako bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należy z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu.

30 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłczego wynika, że karta będąca przedmiotem postępowania głównego 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.

31 W tym przypadku należy stwierdzić, że VAT należy od usług świadczonych na rzecz uprawnionego z tytułu rozpatrywanej karty nie jest znany w chwili jej emisji, co wyklucza jej kwalifikację jako „bonu jednego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT. W konsekwencji, jak wskazała rzecznik generalna w pkt 66 opinii, z zastrzeżeniem przeprowadzenia badania, o którym mowa w pkt 22 niniejszego wyroku, jeżeli karta ta może stanowić „bon”, należy uznać ją za „bon różnego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 3 tej dyrektywy. Jego opodatkowanie będzie musiało zostać ustalone w świetle art. 30b ust. 2 i art. 73a rzeczony dyrektywy.

32 W świetle ogółu powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 30a dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że instrument, który przyznaje uprawnionemu z tego tytułu prawo do korzystania z różnych usług w danym miejscu, przez ograniczony czas i do określonej wartości, może stanowić „bon” w rozumieniu art. 30a pkt 1 tej

dyrektywy, nawet jeżeli ze względu na ograniczony termin ważności tego instrumentu przeciwny konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług. Wspomniany instrument stanowi „bon różnego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 3 rzeczony dyrektywy, ponieważ VAT należny z tytułu tych usług nie jest znany w chwili emisji bonu.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 30a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r., należy interpretować w ten sposób, że instrument, który przyznaje uprawnionemu z tego tytułu prawo do korzystania z różnych usług w danym miejscu, przez ograniczony czas i do określonej wartości, może stanowić „bon” w rozumieniu art. 30a pkt 1 tej dyrektywy, nawet jeżeli ze względu na ograniczony termin ważności tego instrumentu przeciwny konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług. Wspomniany instrument stanowi „bon różnego przeznaczenia” w rozumieniu art. 30a pkt 3 rzeczony dyrektywy, ponieważ podatek od wartości dodanej należny z tytułu tych usług nie jest znany w chwili emisji bonu.

Podpisy

* Język postępowania: szwedzki.