

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

TAMARY ?APETY

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 z?o?ony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwy?szy s?d administracyjny, Szwecja)]

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu – Karta miejska – Dyrektywa (UE) 2016/1065 – Poj?cie „bonu”

## **I. Wprowadzenie**

1. Bony ró?nego rodzaju s? obecnie na rynku bardzo powszechne (przyk?adowo karty podarunkowe i karty przedp?acone, z których mo?na korzysta? w ró?nych punktach sprzeda?y). Chocia? bony s? dla konsumentów stosunkowo ?atwe w u?yciu, okaza?y si? z?o?onym instrumentem pod wzgl?dem opodatkowania VAT(2). W 2016 r. prawodawca Unii dokona? w zwi?zku z tym zmiany(3) dyrektywy 2006/112/WE (zwanej dalej dyrektyw? „VAT”)(4) w celu doprecyzowania kwestii stosowania VAT w odniesieniu do bonów(5). W niniejszej sprawie do Trybuna?u zwrócono si? o wyja?nienie tych prawodawczych doprecyzowa?.

2. W odes?aniu prejudycjalnym Högsta förvaltningsdomstolen (najwy?szy s?d administracyjny, Szwecja) d??y do ustalenia znaczenia terminu „bon” w rozumieniu art. 30a dyrektywy VAT. Powinno to umo?liwi? mu rozstrzygni?cie kwestii opodatkowania karty miejskiej oferowanej odwiedzaj?cym miasto Sztokholm.

## **II. Ramy prawne**

3. Szósta dyrektywa 77/388/EWG(6) zosta?a uchylona dyrektyw? VAT z dniem 1 stycznia 2007 r.

4. Zakres dyrektywy VAT okre?lono w jej art. 2 ust. 1. Zgodnie z lit. c) tego artyku?u

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 rzeczmi jak w handlu”, 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 to samo lub 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 należy 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 – wartością pieniężnej wskazanej na samym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę VAT związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami.

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 odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług oraz uniknięcie 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 uzyskana 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 podziałami 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 należy 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 karta miejska 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 szwedzki i Komisja Europejska.

#### IV. Analiza

24. Sąd odsyłający zmierza w pierwszej kolejności do ustalenia, jak należy interpretować

pojęcie „bonu” dodane w dyrektywie VAT dyrektyw z 2016 r. Wykłada 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 przyjrzymy się, w jaki sposób w przeszłości, przed przyjęciem dyrektywy z 2016 r., rozliczano karty miejskie w kontekście VAT. Następnie przeanalizuję kontekst ustawodawczy i wynikające z niego przepisy, którymi wprowadzono zmiany dyrektywy VAT, aby ustalić, co należy rozumieć pod pojęciem „bonu”. Wreszcie odpowiem, czy karty miejskie kwalifikują się jako boni do celów VAT.

#### 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 sprawozdania 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 cz. 1 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 cz. 1 lit. d) pkt 2 szóstej dyrektywy [obecnie art. 135 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT] dotyczącego gwarancji zapłaty. Nawet jeżeli państwa uważały transakcje z użyciem kart miejskich za kredyt i gwarancje zapłaty, nadal mogły, na podstawie art. 13 cz. 1 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 wyczeniem do zakresu transakcji podlegających opodatkowaniu, wydaje się pierwszym sposobem opodatkowania VAT kart miejskich(14). Ta opcja b. nazywa się „zwolnieniem”.

29. W drugiej opcji, którą określić 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 określić 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 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 rozliczane 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 zakładaćca „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 zakładaćca „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 zakładaćca 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 wyrażająca 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, czysto przydatna jest preambuła. Motyw 1 dyrektywy z 2016 r. sugeruje, że powodem proponowania 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 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 odpowiednio 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 stanowiły zatem wyjątku od ogólnych przepisów podatkowych Unii, nie podzielam zdania organu podatkowego i rzędu wnoskiego, 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 wyliczony z definicji zawartej w dyrektywie VAT, chociaż przewidywano tak 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 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 wnoski argumentuje jednak, że zasadniczą cechą 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 cechą takiego instrumentu, cechy tej nie uznano za decydującą dla jego definicji. W pierwotnym wniosku art. 30a stanowi, 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 rzędu wóskiego, że zasadniczym cechem 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 to samo?? potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powyższej 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 mógł być uznany 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 kiedy instrument, który spełnia te dwa warunki, ma być uznawany za bon. Przedstawiam sugerowaną odpowiedź na to pytanie wraz z analizą kwestii, czy karty miejskie spełniają dwa warunki określone w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT.

## 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 ??czne 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 istnieje podstawy, by wykluczyć instrument spełniający wszystkie kryteria pozwalające zaklasyfikować go jako bon z opodatkowania VAT w związku z tym dla bonów, a jeżeli tak – jakie to podstawy?

### 1. **Karty miejskie jako bony**

50. W moim przekonaniu można bezpiecznie uznać, że większość kart miejskich może być 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 odsyłanego 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 kart jako wynagrodzenie jedynie raz czy też za każdym razem, gdy jej posiadacz zechce użyć jej jako zapłaty za to samo? us?ug??. Ważne jest, że karta miejska ma zostać przyjęta co najmniej raz. W związku z tym rozważanie, 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



obowi?zek przyj?? kart? co najmniej raz.

52. Organ podatkowy podaje dwa kolejne argumenty, w my?l których karta miejska miasta Sztokholm nie powinna by? postrzegana jako bon. Po pierwsze, twierdzi, ?e karta nie ujawnia stopniowego spadku warto?ci w uj?ciu pieni?nym, w zwi?zku z czym jej posiadacz nie zna warto?ci pozosta?ej po ka?dym u?yciu, a po drugie, nieograniczone korzystanie z us?ug transportowych, do jakiego uprawnia karta, czyni j? abonamentem, a nie bonem.

53. Karta, której warto?? zmniejsza si? z ka?dym u?yciem, jest poj?ciowo bli?sza instrumentowi p?atniczemu. Pomimo powy?szego celem dyrektywy z 2016 r. jest dokonanie rozró?nienia mi?dzy bonami a instrumentami p?atniczymi(31). Nie jest zatem konieczne, a wr?cz mo?e by? sprzeczne z celem tej dyrektywy, wprowadzanie do definicji bonu warunku inspirowanego cechami instrumentów p?atniczych. Nie oznacza to jednak, ?e instrumenty, których warto?? zmniejsza si? po ka?dym u?yciu, nie mog? by? kwalifikowane jako bony. Nie mo?na tego jednak postrzega? jako warunku. Wystarczy, by bon musia? zosta? przyj?ty jako wynagrodzenie za us?ugi nim obj?te do górnego limitu kwotowego. W zwi?zku z tym fakt, ?e w przypadku spornej karty miejskiej w post?powaniu g?ównym posiadacz karty nie wie, ile ?rodków pozosta?o na karcie, nie wyklucza zakwalifikowania jej jako bon.

54. Drugim argumentem podniesionym przez organ podatkowy jest okoliczno??, ?e niektóre aspekty karty miejskiej s? podobne do abonamentu, co oznacza, i? karta nie mo?e by? traktowana jako bon. W przypadku abonamentów (na przyk?ad na si?owni?, na korzystanie z us?ug transportowych przez jeden dzie?, jeden miesi?c lub podobny okres) transakcja jest ju? zawarta, a operacja podlegaj?ca opodatkowaniu jest okre?lona ju? w momencie przeniesienia op?aty za abonament. W przypadku kart miejskich wykorzystywanych jako bony sytuacja jest inna. Karta miejska daje jej posiadaczowi jedynie mo?liwo?? nabycia abonamentu na us?ugi transportowe. W rezultacie do operacji podlegaj?cej opodatkowaniu dochodzi tylko wtedy (i wówczas), gdy karta jest wykorzystana w celu skorzystania z transportu publicznego. Dodatkowo w kolejnych umowach o ?wiadczenie us?ug ?wiadczenie to nie jest transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT. Karta miejska nie zmienia tego faktu. Je?eli posiadacz karty korzysta z mo?liwo?ci nabycia abonamentu, jak? daje karta miejska, dostawa takiego abonamentu b?dzie podlega? opodatkowaniu, ale dalsze ?wiadczenie us?ug (przyk?adowo ka?dy przejazd autobusem) ju? nie.

55. Fakt, ?e karta miejska umo?liwia jej posiadaczowi wykorzystanie jej jako wynagrodzenia za abonament b?d?cy us?ug? z w?asnymi zasadami VAT, ani nie stoi na przeszkodzie uznaniu jej za bon, ani te? nie jest sprzeczny z systemem opodatkowania maj?cym zastosowanie do abonamentów.

56. Co si? tyczy drugiego warunku okre?lonego w art. 30a dyrektywy VAT, ?e towary lub us?ugi, które maj? zosta? dostarczone lub wykonane, lub to?samo?? potencjalnych dostawców lub us?ugodawców musz? by? okre?lone, w postanowieniu odsy?aj?cym wskazano równie?, i? w karcie i powi?zanej dokumentacji wyra?nie uwzgl?dnia si? wykaz uczestnicz?cych dostawców lub us?ugodawców, jak równie? us?ug, z których mo?na skorzysta?.

57. Organ podatkowy argumentowa? mimo wszystko, ?e karty miejskiej nie mo?na uzna? za bon, poniewa? ze wzgl?du na ograniczony termin wa?no?ci przeci?tny konsument nie mo?e skorzysta? ze wszystkich us?ug obj?tych kart?. W definicji „bonu” nie ma jednak nic, co sugerowa?oby, ?e aby instrument mo?na by?o uzna? za bon, konieczne jest skorzystanie ze wszystkich odno?nych us?ug (lub towarów). Instrumenty, które umo?liwiaj? skorzystanie z wszystkich wskazanych towarów i us?ug (przyk?adowo bony punktów sprzeda?y detalicznej) s? faktycznie bonami, je?eli maj? by? przyj?te jako wynagrodzenie. Wymóg skorzystania ze wszystkich towarów i us?ug nie jest jednak warunkiem, który sprawia, ?e instrument jest

bonem(32). Wręcz przeciwnie – jak wyjaśniono powyżej(33): czynniki 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 wyłączeniem, w myśl której prawodawca nie chciał narzucać realnej możliwości wyczerpania wszystkich usług objętych instrumentem jako warunku uznania instrumentu za bon. Z tego względu okoliczności, 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 wartością wszystkich usług objętych kartą a jej wartością nominalną jest zrozumiała, jeżeli wziąć pod uwagę reklamowy wymiar wiążącość 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 czynnik jest zwolniona z opodatkowania, a w przypadku czynników 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 zmienia 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.

## **2. Karty miejskie jako „bony różnego przeznaczenia”**

63. Jeżeli karta miejska może na 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 konieczny 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. Ocenić zatem, które z transakcji objętych programem podlegają opodatkowaniu i w którym momencie, jak również określić podstawę opodatkowania, stanowiąc jeden z elementów uwzględnionych przez komisję ds. prawa podatkowego przy rozstrzygnięciu, że karty miejskie takie jak sporne karty w postępowaniu głównym nie wchodzi 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.

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

podlegaj?cej opodatkowaniu VAT zgodnie z akapitem pierwszym, ka?de ?wiadczenie us?ug, które mo?na wskaza?, takie jak us?ugi dystrybucji lub promocji, podlega opodatkowaniu VAT". Drugi stanowi, ?e „podstawa opodatkowania dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug w odniesieniu do bonu ró?nego przeznaczenia jest równa wynagrodzeniu zap?aconemu za taki bon”.

73. System, w którym VAT naliczany jest za ka?d? dostaw? towarów lub ka?de ?wiadczenie us?ug, czyni?by zado?? wymogowi, by podstaw? opodatkowania by?o wynagrodzenie uzyskane za bon, je?eli warto?? faktycznie dostarczonych towarów i ?wiadczonych us?ug dorównywa?aby cenie zap?aconej za bon(40). Je?eli jednak warto?? wszystkich faktycznie ?wiadczonych us?ug jest ni?sza ni? cena zap?acona za bon, ró?nica równie? musi podlega? opodatkowaniu VAT. Kwota ta jest uznawana za wynagrodzenie z tytu?u dystrybucji lub promocji us?ug zgodnie z art. 30b ust. 2 dyrektywy VAT, a wystawca karty musi rozliczy? VAT od „mar?y zysku”.

74. Takie rozwi?zanie nie jest nowe w ?wietle dyrektywy VAT. Obowi?zuje ono przyk?adowo w przypadku opodatkowania biur podró?y (zgodnie z art. 306 i nast. dyrektywy VAT)(41), dla których podstawa opodatkowania wynika z mar?y zysku biura podró?y (art. 308 dyrektywy VAT).

75. Uznaj?c karty miejskie za bony ró?nego przeznaczenia, dyrektywa VAT wymaga zatem, by by?y one opodatkowane zgodnie z opcj? „mar?y zysku”, poniewa? ten system podatkowy czyni zado?? podstawowym zasadom opodatkowania VAT. Pozwala unikn?? podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania. Stanowi to kolejny argument uzasadniaj?cy interpretacj?, w my?l której karty miejskie s? bonami ró?nego przeznaczenia. Rozwi?zanie jest spójne z celami dyrektywy z 2016 r., poniewa? doprecyzowuje w?a?ciwe opodatkowanie kart miejskich, eliminuj?c w praktyce wszystkie opcje poza jedn?. Rozwi?zanie takie zdaj? si? równie? akceptowa? praktycy w dziedzinie VAT(42).

76. Niemniej jednak podtrzymanie sugestii przedstawionej przez rz?d w?oski, która to sugestia by?a akceptowana w orzecznictwie s?du odsy?aj?cego przed przyj?ciem dyrektywy z 2016 r.(43), a w ramach której opowiadano si? za równoleg?ym opodatkowaniem ca?o?ci wynagrodzenia uzyskiwanego za kart? miejsk? i ka?dego faktycznego dostarczenia towarów lub ?wiadczenia us?ug, mog?oby prowadzi? do podwójnego opodatkowania(44). Przyj?cie opcji „pe?nego opodatkowania”(45) mog?oby, jak zauwa?a Komisja, doprowadzi? do zak?ócenia opodatkowania VAT transportu i biletów wst?pu. Tego w?a?nie chcia? unikn?? prawodawca(46).

77. Ko?cz?c, nale?y zauwa?y?, ?e uznanie kart miejskich za bony ró?nego przeznaczenia i opodatkowanie ich na podstawie systemu podatkowego opartego na mar?y zysku za ka?dym razem, gdy wystawc? nie jest dostawca towarów lub us?ugodawca, stanowi kompleksowy, jednolity, przejrzysty i neutralny system opodatkowania. Poniewa? sporna karta miejska w post?powaniu g?ównym zdaje si? spe?nia? obydwa warunki przewidziane w dyrektywie VAT dla instrumentu uwa?anego za bon, powinna podlega? opodatkowaniu VAT jako bon ró?nego przeznaczenia.

## V. Wnioski

78. Podsumowuj?c, proponuj?, aby Trybuna? odpowiedzia? na pytanie prejudycjalne Högst? förvaltningsdomstolen (najwy?sze go s?du administracyjnego, Szwecja) w nast?puj?cy sposób:

Karta, któr? dostawcy lub us?ugodawcy s? zobowi?zani przyjmowa? jako wynagrodzenie za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug obj?tych kart? na rzecz jej posiadacza w okre?lonym miejscu przez ograniczony czas i do okre?lonej warto?ci, wchodzi w zakres pojm?cia „bonu” w rozumieniu art. 30a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej. Jest tak nawet wówczas, gdy przeci?ny konsument nie zdo?a w danym czasie skorzysta? ze wszystkich us?ug obj?tych kart?. 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.

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.

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”).

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.

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, Wytoczne 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.
- 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 jednoźci rodziny) (C-91/20, EU:C:2021:898, pkt 49, 52).
- 23 C. Amand, EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, (www. 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, (www. 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 zawiera jednak szczególną kategorię „bonów zniżkowych” odrębnie względnem „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).
- 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.
- 29 Niewyczerpujący wykaz europejskich miast oferujących tego rodzaju karty i ich zakres – zob. <https://welovecitycards.com/>.
- 30 Przemawia za tym okoliczności, iż Komitet ds. VAT nie osiągnął nadzadnego 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.
- 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.

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. Cztery 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, podając głównie za logikę 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.

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.

40 Wystawca karty płać 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.

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.