

Sprawa C-637/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

25 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

18 listopada 2020 r.

Strona wnosząca odwołanie i druga strona postępowania

Skatteverket

Druga strona postępowania i strona wnosząca odwołanie

DSAB Destination Stockholm AB

[...]

PRZEDMIOT

Interpretacja indywidualna dotycząca podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”); konieczność wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) wydaje następujące

Postanowienie

Należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zgodnie z załączonym wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. [...]

[...] [OR. 2]

Wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie wykładni art. 30a dyrektywy 2006/112/WE Rady

w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)

Wprowadzenie

- 1 W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) zwraca się o wyjaśnienie, jak należy interpretować znajdujące się w dyrektywie VAT terminy „bon” i „bon różnego przeznaczenia” oraz jakie znaczenie należy przypisywać owym terminom. Pytanie skierowane w trybie prejudycjalnym wpisuje się w ramy postępowania, w trakcie którego spółka utworzona w celu sprzedaży karty, zwanej „kartą miejską”, przyznającej jej posiadaczowi prawo do korzystania z określonych usług w określonych miejscach przez ograniczony czas i do określonej wartości, zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

Powołane przepisy prawa Unii

- 2 W art. 2 dyrektywy VAT wskazano transakcje podlegające opodatkowaniu VAT. Wśród nich można wymienić w szczególności odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 3 Artykuł 30a pkt 1 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. [OR. 3]
- 4 Zgodnie z art. 30a pkt 2 „bon jednego przeznaczenia” oznacza bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu.
- 5 Artykuł 30a pkt 3 stanowi, że „bon różnego przeznaczenia” oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia.
- 6 W art. 30b ust. 2 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 ma podlegać opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 2, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie ma podlegać opodatkowaniu VAT.

- 7 Zgodnie z art. 73 podstawa opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług ma obejmować wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.
- 8 Artykuł 73a stanowi, że bez uszczerbku dla art. 73 podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług w odniesieniu do bonu różnego przeznaczenia ma być 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.
- 9 Artykuły 30a, 30b i 73a zostały wprowadzone dyrektywą (UE) 2016/1065.
- 10 Motyw 4 dyrektywy 2016/1065 przewiduje, że te zasady 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 [OR. 4] towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzymania takich towarów lub usług.
- 11 W motywie 5 przewidziano, że przepisy dotyczące bonów nie powinny wywoływać zmian w opodatkowaniu VAT biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.

Powołane przepisy prawa krajowego

- 12 Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 ust. 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (szwedzkiej ustawy o podatku od wartości dodanej (1994:200)) VAT jest należny na rzecz skarbu państwa z tytułu w szczególności świadczenia usług podlegających opodatkowaniu i dokonywanych na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze. W rozdziale 2 § 1 akapit trzeci pkt 1 wskazano, że pojęcie „świadczenia usług” oznacza, iż usługa jest wykonywana, przenoszona lub w inny sposób świadczona na rzecz danej osoby za wynagrodzeniem.
- 13 Zgodnie z rozdziałem 1 § 20 „bon” oznacza instrument, z którym związany jest obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług. Towary lub usługi, które mają zostać dostarczone lub wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców wskazuje się w samym instrumencie lub określa w powiązanej dokumentacji, która obejmuje warunki wykorzystania takiego instrumentu.
- 14 W rozdziale 1 § 21 wskazano, że „bon jednego przeznaczenia” oznacza bon, w przypadku którego kwota VAT należnego z tytułu towarów i usług objętych bonem oraz państwo uznawane za miejsce dostawy tych towarów lub świadczenia

tych usług, są znane już w chwili emisji bonu. „Bon różnego przeznaczenia” oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

- 15 Zgodnie z rozdziałem 2 § 12 faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia należy uważać za dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu rozdziału 2 § 1. Poprzedzające transfery bonów różnego przeznaczenia nie stanowią natomiast dostaw towarów ani świadczenia usług. **[OR. 5]**
- 16 W rozdziale 7 § 3c wskazano, że wynagrodzeniem jest wszystko, co sprzedający otrzymał lub co ma otrzymać od kupującego lub od osoby trzeciej, włącznie z kwotami związanymi bezpośrednio z ceną towarów lub usług. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług w zamian za bon różnego przeznaczenia wynagrodzenie zapłacone za bon uważa się za wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług. Gdy informacje dotyczące takiej kwoty są niedostępne, za wynagrodzenie uznaje się wartość pieniężną wskazaną na bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

- 17 Niniejsza sprawa dotyczy interpretacji indywidualnej prawa podatkowego wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję ds. prawa podatkowego, Szwecja), w której rozstrzygnięto kwestię tego, czy karta miejska stanowi bon różnego przeznaczenia. Rzeczona interpretacja indywidualna została w tej części zaskarżona do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja) przez Skatteverket (organ podatkowy, Szwecja) i przez spółkę, która zwróciła się o jej wydanie i która działa pod firmą DSAB Destination Stockholm AB. Ta interpretacja indywidualna została zaskarżona także w zakresie, w jakim rozstrzygnięto w niej kwestie o charakterze następczym.
- 18 Okoliczności faktyczne sprawy zostały przedstawione poniżej.
- 19 Spółka DSAB Destination Stockholm AB sprzedaje karty turystom odwiedzającym Sztokholm. Posiadaczom tych kart przyznaje się prawo wstępu do około 60 atrakcji – takich jak zabytki i muzea – przez ograniczony czas i do określonej wartości. Posiadacze kart są także uprawnieni do skorzystania z około 10 usług przewozu osób, takich jak wycieczki należącymi do owej spółki autobusami i łodziami typu „Hop-On Hop-Off”, oraz z realizowanych przez innych organizatorów wycieczek połączonych ze zwiedzaniem. Te usługi albo są opodatkowane różnymi stawkami podatku, albo są zwolnione z podatku. Posiadacz karty korzysta z niej, aby opłacić wstęp lub skorzystać z usługi. W tym celu umieszcza on kartę w specjalnym czytniku i nie dokonuje żadnej dodatkowej płatności. Zgodnie z umową zawartą ze spółką organizator otrzymuje od spółki wynagrodzenie z tytułu każdego wstępu lub każdego skorzystania z usługi. To

wynagrodzenie stanowi określoną część zwykłej ceny wstępu lub zwykłej ceny płaconej za skorzystanie z usługi. Organizator nie jest obowiązany umożliwić posiadaczowi karty wstępu lub wykonać na jego rzecz usługę więcej niż jednokrotnie. Spółka nie udziela żadnej gwarancji dotyczącej minimalnej liczby osób odwiedzających. Po wyczerpaniu limitu kwotowego karta traci ważność.

- 20 Karta 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. W okresie ważności posiadacz karty może wykorzystać ją, aby zapłacić za usługi o wartości [OR. 6] nieprzekraczającej 1800 SEK. Okres ważności rozpoczyna się w momencie pierwszego użycia karty. Karta musi zostać wykorzystana w ciągu jednego roku od daty zakupu.
- 21 Skatterättsnämnden (komisja ds. prawa podatkowego, Szwecja) stwierdziła, że rzeczona karta nie stanowi bonu różnego przeznaczenia. Zdaniem Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego, Szwecja) z definicji „bonu” interpretowanej łącznie 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 Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego, Szwecja) 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 podatku lub państwa, w którym należny jest podatek.

Stanowiska stron

Skatteverket

- 22 Nie da się przyjąć, że karta ma cechę tego rodzaju, iż podlega wymianie na towary lub usługi, tak więc nie można jej uznać za „bon”. Tym, co wyróżnia karty tego rodzaju, jest fakt, że są one ważne jedynie przez ograniczony czas (od jednego do pięciu kolejno następujących po sobie dni) oraz że ich limit kwotowy jest wysoki w stosunku do okresu ich ważności. Jest to swojego rodzaju karta umożliwiająca przeżycie różnych doświadczeń, która przyznaje jej posiadaczowi prawo wstępu do wielu atrakcji turystycznych oraz do skorzystania z nieograniczonej liczby wycieczek autobusami i łodziami typu „Hop-On Hop-Off”. Im częściej posiadacz karty jej używa, tym większą zniżkę otrzymuje w porównaniu ze zwykłą ceną, którą musiałby zapłacić za każdą z atrakcji. Z uwagi na wysoki limit kwotowy karty i krótki okres jej ważności, jest pewne, że przeciętny konsument nie wykorzysta jej w pełni.

DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Analizowana karta jest bonem różnego przeznaczenia. Organizatorzy są zobowiązani przyjąć kartę jako wynagrodzenie. Z warunków, którym podlegają

posiadacze kart, jasno wynika, że za jakie usługi można zapłacić kartą oraz kim są usługodawcy. Posiadacz karty może korzystać z niej, aby zapłacić za wszystkie atrakcje oferowane przez organizatorów, z którymi spółka zawarła umowy, do momentu osiągnięcia odpowiedniego limitu kwotowego. Karta spełnia kryteria określone w art. 30a pkt 1 dyrektywy VAT. Nie istnieje możliwość wprowadzenia żadnych dodatkowych wymogów, których spełnienie byłoby konieczne, aby dany instrument można było uznać za bon. Karta może [OR. 7] być przyjmowana jako wynagrodzenie za usługi podlegające różnym stawkom podatku. Z tej przyczyny w chwili wydania karty VAT należny z tytułu usług, których ona dotyczy, nie jest jeszcze znany.

Konieczność wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 24 Zawarte w dyrektywie VAT przepisy dotyczące bonów są stosunkowo nowe i mają zastosowanie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r. Wydaje się, że Trybunał nie miał jeszcze sposobności wypowiedzieć się w przedmiocie wykładni pojęć „bon” i „bon różnego przeznaczenia”. Strony nie zgadzają się co do tego, czy kartę, taką jak tę będącą przedmiotem postępowania głównego, należy uważać za bon różnego przeznaczenia. Kwestia traktowania tego rodzaju kart była przedmiotem dyskusji w ramach unijnego Komitetu ds. VAT, ale w tym względzie nie udało się osiągnąć żadnego konsensusu. Z informacji przekazanych w ramach postępowania głównego wynika, że podobna karta została już uznana w Danii za bon różnego przeznaczenia.
- 25 W tym kontekście Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) uważa za konieczne zwrócić się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Pytanie prejudycjalne

- 26 W świetle powyższego Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) zwraca się o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytanie.
- 27 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?