

**Sprawa C-68/23**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

8 lutego 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Bundesfinanzhof (Niemcy)

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

3 listopada 2022 r.

**Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną:**

M-GbR

**Druga strona postępowania i druga strona postępowania rewizyjnego:**

Finanzamt O

---

**Przedmiot postępowania głównego**

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112 – Artykuły 30a i 30b – Rozróżnienie między bonem jednego przeznaczenia a bonem różnego przeznaczenia – Opodatkowanie bonów w postaci kart lub kodów przeznaczonych do nabywania treści cyfrowych

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

**Pytania prejudycjalne**

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej kieruje się następujące pytania prejudycjalne w przedmiocie wykładni art. 30a i art. 30b dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej w brzmieniu z dnia 27 czerwca 2016 r. (zwanej dalej „dyrektywą VAT”):

- 1) Czy bon jednego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT występuje w sytuacji, w której
  - miejsce świadczenia usług, których dany bon dotyczy, jest wprawdzie znane w tym sensie, że usługi te mają być świadczone konsumentom końcowym na terytorium danego państwa członkowskiego,
  - ale fikcja, o której mowa w art. 30b ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT, zgodnie z którą również transfer bonu między podatnikami uznaje się za świadczenie usługi, której dotyczy dany bon, skutkuje świadczeniem usługi na terytorium innego państwa członkowskiego?
- 2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej (a tym samym sytuacji, w której przedmiotem niniejszego postępowania jest bon różnego przeznaczenia): czy art. 30b ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, zgodnie z którym faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia podlega opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 2, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT, stoi na przeszkodzie powstaniu obowiązku podatkowego w inny sposób [wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264)]?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, a w szczególności art. 2, 9, 30a, 30b, 44, 58

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), a w szczególności § 3 ust. 13–15, § 3a ust. 2 i 5, § 27 ust. 23

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Strony postępowania spierają się co do tego, czy opodatkowaniu VAT podlega transfer bonów w postaci kart lub kodów przeznaczonych do nabywania treści cyfrowych – tzw. X-Cards.

- 2 W roku podatkowym 2019 (będącym przedmiotem sporu) strona skarżąca dystrybuowała X-Cards poprzez swój sklep internetowy. Emitentem X-Cards był w tym roku Y z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Bony w postaci kodów umożliwiały nabywcy ładowanie swojego konta użytkownika X określoną wartością nominalną wyrażoną w euro. Po naładowaniu konta właściciel konta mógł nabywać od Y w X-Store treści cyfrowe po podanych tam cenach.
- 3 X-Cards były dystrybuowane przez Y z różnymi oznaczeniami kraju poprzez różnych pośredników. Dla klientów mających miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w Niemczech oraz niemieckie konto użytkownika X przewidziano oznaczenie DE.
- 4 W roku będącym przedmiotem sporu strona skarżąca nabywała X-Cards od dwóch dostawców, którzy nie mieli siedziby ani w Zjednoczonym Królestwie, ani w Niemczech, tylko w innych państwach członkowskich. Wcześniej nabywali X-Cards od Y. Strona skarżąca nie wykazywała w swoich zeznaniach podatkowych ani nabycia X-Cards od dostawców, ani ich transferu na klientów końcowych. Wychodziła przy tym z założenia, że X-Cards stanowią bony dotyczące określonej wartości czy też bony różnego przeznaczenia.
- 5 Właściwy urząd skarbowy uznał natomiast, że obrót strony skarżącej w zakresie X-Cards podlega opodatkowaniu w Niemczech, ponieważ karty z oznaczeniem DE są przeznaczone przez Y wyłącznie dla klientów końcowych mających miejsce zamieszkania w kraju i niemieckie konto użytkownika. Za uznaniem kart za bony dotyczące określonych towarów lub usług czy też bony jednego przeznaczenia ma przemawiać również to, że Y wprowadzał je jako takie do obrotu i były one też traktowane w ten sposób na dalszych etapach łańcucha transakcji przez wszystkich innych uczestników.
- 6 Finanzgericht (sąd ds. finansowych) oddalił skargę wniesioną na tę decyzję urzędu skarbowego, po czym strona skarżąca wniosła skargę rewizyjną, którą rozpatruje sąd odsyłający.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania**

#### ***W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego***

##### *Uwagi wstępne*

- 7 „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 (art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT). „Bon różnego przeznaczenia” oznacza bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT).

- 8 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 nie uznaje się natomiast za niezależną transakcję (art. 30b ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT). W wypadku bonu różnego przeznaczenia – odwrotnie – opodatkowaniu VAT podlega jedynie faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług, których dotyczy, nie zaś poprzedzające transfery tego bonu (art. 30b ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT).
- 9 Jeżeli – jak w stanie faktycznym będącym przedmiotem niniejszego postępowania – emitent bonu (A) we własnym imieniu dokonuje transferu bonu na podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim (B), który z kolei we własnym imieniu dokonuje transferu bonu na inny podmiot (C), w świetle art. 30b ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT zarówno transfer bonu z A na B, jak i jego transfer z B na C uznaje się za świadczenie usługi, której bon dotyczy, podczas gdy (późniejsze) faktyczne świadczenie usługi nie podlega opodatkowaniu.
- 10 Wątpliwości budzą skutki, jakie wynikają z art. 30b ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT dla art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT. Aby mówić o bonie jednego przeznaczenia w rozumieniu art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT, miejsce świadczenia usługi, której ten bon dotyczy, musi być znane. W wypadku wielokrotnego transferu bonu z art. 30b ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT wynika jednak, że usługę, której bon dotyczy, uznaje się za świadczoną wielokrotnie.
- 11 Ta wykładnia oparta na brzmieniu art. 30b ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT (wykładnia pierwsza) skutkowałaby jednak istotnym zmniejszeniem zakresu zastosowania bonu jednego przeznaczenia w sferze usług. Bon taki nie mógłby bowiem istnieć, jeżeli dotyczyłby usługi, w wypadku której miejsce świadczenia należy określić na podstawie art. 44 dyrektywy VAT (zob. pkt 14 i nast. poniżej).
- 12 Można by sobie jednak wyobrazić również drugą wykładnię. Z jednej strony, oceniając, czy miejsce świadczenia usługi w rozumieniu art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT jest znane, można by pominąć fikcję, o której mowa w art. 30b ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT. Ewentualny transfer bonu na pośrednika w innym państwie członkowskim nie miałby wówczas znaczenia dla stosowania art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT. Z drugiej strony można by się zastanowić, czy w wypadku bonu, który dotyczy usługi, jaka ma być świadczona na rzecz konsumenta końcowego, miejsce świadczenia transferu nie leży w miejscu świadczenia usługi na rzecz konsumenta końcowego również w wypadku transferu między dwoma podatnikami.

*Zastosowanie obu możliwych wykładni do niniejszego stanu faktycznego*

- 13 W zakresie, w jakim strona skarżąca w roku będącym przedmiotem sporu dystrybuowała bony w postaci X-Cards, które dotyczą usług elektronicznych

w rozumieniu art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, wątpliwości wzbudza to, czy były to boni jednego przeznaczenia, których transfer uznaje się za świadczenie usług. Aby tak było, miejsce świadczenia usług, których dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych usług musiałyby być znane w chwili emisji bonu (art. 30a pkt 2 dyrektywy VAT).

- 14 Wątpliwości wzbudza to, czego dotyczy wymóg, by miejsce świadczenia było znane. Jeżeli chodzi jedynie o sprzedaż bonu (w postaci X-Cards) klientom końcowym, mamy tu do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. Miejsce świadczenia usługi elektronicznej, której bon dotyczy, w momencie skorzystania z niego nie będzie bowiem określane w świetle art. 44 dyrektywy VAT, ponieważ osoba korzystająca z bonu, nawet jeśli sama w sobie miałaby być podatnikiem w rozumieniu art. 2 i 9 dyrektywy VAT, nie będzie działać w takim charakterze w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, gdyż będzie nabywać usługę elektroniczną od Y do celów prywatnych [por. w tym zakresie wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 17 marca 2021 r., Wellcome Trust (C-459/19, EU:C:2021:209, pkt 39, 40)]. Miejsce świadczenia w chwili skorzystania z bonu należałoby zatem określić na podstawie art. 58 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT i byłoby ono znane, ponieważ zgodnie z warunkami korzystania z X-Cards dopuszcza się wyłącznie skorzystanie z bonu przez konsumentów końcowych mających miejsce zamieszkania w Niemczech.
- 15 Gdyby X-Cards były w związku z tym bonami jednego przeznaczenia, Y jako emitent bonów, dokonując ich odpłatnego transferu na dystrybutorów, świadczyłby im drogą elektroniczną odpłatną usługę w Niemczech. Podobnie każdy następny transfer (z dostawców na stronę skarżącą i ze strony skarżącej na jej klientów) stanowiłby usługę świadczoną drogą elektroniczną w Niemczech.
- 16 Jeżeli wymóg, by miejsce świadczenia było znane, dotyczy natomiast również sprzedaży bonu między przedsiębiorcami, wątpliwości wydaje się budzić to, czy mamy tu do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W wypadku transferu z Y na dostawców oraz transferu z dostawców na stronę skarżącą, z których każdy należałoby rozpatrywać odrębnie, zarówno dostawcy, jak i strona skarżąca działałaby przy nabywaniu X-Cards „w takim charakterze” w rozumieniu art. 44 dyrektywy VAT, ponieważ nabywali X-Cards nie po to, by wykorzystać je do celów prywatnych, lecz by odsprzedać je w ramach swojej działalności gospodarczej. Gdyby art. 44 dyrektywy VAT znajdował zastosowanie do transferów z Y na dostawców oraz z dostawców na stronę skarżącą, miejsce świadczenia nie znajdowałoby się w Niemczech w wypadku transferu z Y na dostawców, ale w wypadku transferu z dostawców na stronę skarżącą jak najbardziej. Miejsce świadczenia nie byłoby wówczas znane w chwili emisji bonu przez Y.
- 17 Za udzieleniem na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzi twierdzącej mógłby przemawiać motyw trzeci dyrektywy 2016/1065. Stanowi on, co następuje: „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”. Cel ten nie zostałby osiągnięty, gdyby transfer tego samego bonu wywoływał różne skutki prawne, w zależności od tego, czy bon byłby dystrybuowany wyłącznie poprzez pośredników w Niemczech, poprzez pośredników mających siedzibę w pozostałych państwach członkowskich lub bezpośrednio – bez pośredników – do klientów końcowych zamieszkałych w Niemczech.

- 18 Gdyby przyjąć pierwszą wykładnię (zob. pkt 11 powyżej), strona skarżąca nie dokonałaby transferu bonów jednego przeznaczenia. X dokonałby wówczas transferu bonów zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT w miejscu siedziby dostawców będących usługobiorcami w odnośnych państwach członkowskich ich siedzib według obowiązującej tam stawki podatku, podczas gdy transferów z dostawców na stronę skarżącą zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT dokonano by w miejscu siedziby strony skarżącej w Niemczech; to samo dotyczyłoby transferów dokonywanych przez stronę skarżącą na swoich klientów. Tym samym nie spełniono by wymogu, aby znane były miejsce świadczenia usługi, której dany bon dotyczy, oraz VAT należny z tytułu tych usług.
- 19 W świetle drugiej wykładni (zob. pkt 12 powyżej) chodziłoby natomiast o bony jednego przeznaczenia.

#### ***W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego***

- 20 W wypadku udzielenia na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzi przeczącej mamy do czynienia z bonem różnego przeznaczenia (art. 30a pkt 3 dyrektywy VAT). W tej sytuacji opodatkowaniu VAT podlega faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia, natomiast każdy poprzedzający transfer tego bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT (art. 30b ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT).
- 21 Sąd odsyłający wychodzi z założenia, że będących przedmiotem niniejszego postępowania X-Cards w świetle przepisów o VAT nie należy traktować inaczej niż kart telefonicznych będących przedmiotem wyroku z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). W myśl pkt 43 tego wyroku operator telefonii oferujący usługi telekomunikacyjne obejmujące sprzedaż na rzecz dystrybutora kart telefonicznych zawierających wszystkie informacje konieczne do wykonania międzynarodowych połączeń telefonicznych z wykorzystaniem infrastruktury udostępnionej przez wskazanego operatora, a które są odsprzedawane przez dystrybutora w jego własnym imieniu i na jego własny rachunek użytkownikom końcowym, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych podatników – hurtowników lub detalistów – świadczy odpłatnie usługi telekomunikacyjne na rzecz dystrybutora. Zgodnie z pkt 42 wyroku w sprawie

Lebara zarówno bowiem początkowa sprzedaż karty telefonicznej, jak i dalsza jej sprzedaż przez pośrednika są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu.

- 22 Na tej podstawie strona skarżąca musiałaby opodatkować transfer X-Cards na swoich klientów jako świadczenie usługi elektronicznej. Sądowi odsyłającemu wydaje się wątpliwe, że cel uregulowania zawartego w art. 30a i art. 30b dyrektywy VAT miałyby być w tym zakresie inny, mimo że przepisy te mają skutkować przyspieszeniem opodatkowania. Zdaniem sądu odsyłającego niejasna jest relacja między ostatnią częścią zdania w art. 30b ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT a stanowiskiem zajęтым przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Lebara.
- 23 Poza tym poprzez pośrednictwo w handlu bonami różnego przeznaczenia strona skarżąca mogła świadczyć Y usługi dystrybucji lub promocji w rozumieniu art. 30b ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, które podlegają opodatkowaniu VAT, w związku z czym świadczenie wzajemne strony skarżącej za transfer bonów przez jej dostawców mogłoby polegać nie tylko na dokonaniu płatności, lecz również na świadczeniu takiej usługi [transakcja zbliżona do zamiany, por. wyrok z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599)].

DOKUMENT ROZSTRZELONY