

1. [Parametry czatu](#)
2. [Komentarz podatkowy](#)
3. [Załączone dokumenty](#)
 - 3.1. [0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK](#)
 - 3.2. [0111-KDIB3-2.4012.802.2020.2.AZ](#)
 - 3.3. [0114-KDIP1-3.4012.686.2020.1.ISK](#)
 - 3.4. [0111-KDIB3-2.4012.499.2023.3.SR](#)
 - 3.5. [0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR](#)
 - 3.6. [0114-KDIP1-3.4012.449.2021.1.MPE](#)
 - 3.7. [0111-KDIB3-1.4012.586.2018.5.BW](#)
 - 3.8. [0112-KDIL2-2.4012.322.2019.1.EN](#)
 - 3.9. [0114-KDIP1-3.4012.512.2024.2.LM](#)
 - 3.10. [0111-KDIB3-1.4012.67.2018.3.ICz](#)

1. Parametry czatu

Tryb działania

Komentarz Podatkowy

Baza wiedzy

System informacji EUREKA

Kategoria

Interpretacje indywidualne

Przepis

VAT

Data od

2017-01-01

Data do

-

Zapytanie

Spółka prowadzi sieć sklepów ogrodniczych, w których klienci mogą nabyć bony podarunkowe w formie kart przedpłaconych. Bony te umożliwiają zakupu dowolnych towarów dostępnych w sklepach Spółki, a obowiązują przez 1 rok. Towary mogą być objęte różnymi stawkami VAT. Czy wydanie bonów obliguje Spółkę do wystawienia paragonu lub faktury?

2. Komentarz podatkowy

Zasady ogólne

W analizowanym modelu kluczowe jest rozróżnienie bonu jednego przeznaczenia (SPV) i bonu różnego przeznaczenia (MPV). Dla SPV opodatkowanie i co do zasady obowiązek ewidencyjny powstają już przy transferze bonu. Dla MPV wcześniejszy transfer bonu nie podlega opodatkowaniu; VAT pojawia się dopiero przy faktycznej dostawie towarów lub świadczeniu usług w zamian za bon. Obowiązek wystawienia paragonu jest powiązany z ewidencją sprzedaży na kasie, a faktura dokumentuje czynność podlegającą opodatkowaniu według właściwych zasad[1][2][3][4][5].

Szczegóły

- Spółka emituje i sprzedaje we własnej sieci sklepów ogrodniczych bony podarunkowe w formie kart przedpłaconych.
- Bony uprawniają do zakupu **dowolnych towarów** dostępnych w sklepach Spółki.
- Towary te mogą być objęte **różnymi stawkami VAT**.
- Bon jest ważny przez **1 rok**.
- Z opisu nie wynika, aby już przy emisji bonu można było określić konkretny towar, a tym samym kwotę należnego VAT.
- To właśnie ta okoliczność ma znaczenie rozstrzygające dla kwalifikacji bonu jako MPV, a następnie dla oceny obowiązku wystawienia paragonu lub faktury przy jego wydaniu.
- Dodatkowo należy odróżnić:
 - dokumentowanie **wydanía bonu**,
 - dokumentowanie **sprzedaży towarów przy realizacji bonu**,
 - ewentualne wystawienie faktury na żądanie klienta przy właściwej czynności sprzedaży towarów.

Argumentacja

- **Opisany bon należy kwalifikować jako bon różnego przeznaczenia (MPV)**

Najnowsza z przeanalizowanych interpretacji wskazuje, że rozróżnienie SPV i MPV zależy od tego, czy już w chwili emisji można ustalić miejsce opodatkowania i kwotę podatku należnego. Jeżeli nie da się określić kwoty VAT, mamy do czynienia z MPV[1].

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej o sygn. **0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK** z dnia **04.09.2025**:

„Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można

ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.”[1]

Ta sama interpretacja odnosi się do modelu bardzo zbliżonego do sytuacji Spółki: bon może być wykorzystany na towary dostępne w placówce handlowej, a towary są opodatkowane różnymi stawkami VAT. Organ zaakcentował, że brak możliwości powiązania wpłaty za bon z później nabywanymi towarami przesądza o charakterze MPV[1].

Zbieżnie w interpretacji o sygn. **0114-KDIP1-3.4012.449.2021.1.MPE** z dnia **27.09.2021** oraz w interpretacji o sygn. **0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR** z dnia **25.07.2019** podkreślono, że wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu, a opodatkowana jest dopiero realizacja bonu przez dostawę towaru lub usługę[6][5].

W realiach pytania bon uprawnia do nabycia dowolnych towarów w sklepach Spółki, przy czym towary są objęte różnymi stawkami VAT. To odpowiada modelowi MPV, nie SPV[1].

- **Wydanie bonu MPV nie stanowi sprzedaży opodatkowanej VAT**

Skoro bon ma charakter MPV, jego wcześniejszy transfer nie jest czynnością opodatkowaną. Opodatkowaniu podlega dopiero faktyczne przekazanie towarów w zamian za bon[3][5][6][4].

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej o sygn. **0114-KDIP1-3.4012.686.2020.1.ISK** z dnia **04.01.2021**:

„Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.”[3]

Analogicznie wskazano w interpretacji o sygn. **0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR** z dnia **25.07.2019**:

„Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.”[5]

Ten kierunek jest spójny także z wcześniejszymi interpretacjami dotyczącymi kart podarunkowych umożliwiających zakup dowolnych towarów lub usług opodatkowanych różnymi stawkami. W interpretacji o sygn. **0111-KDIB3-1.4012.586.2018.5.BW** z dnia **15.10.2018** organ wyjaśnił, że karta podarunkowa jest jedynie znakiem legitymacyjnym i sama jej sprzedaż nie jest dostawą towaru ani świadczeniem usługi[7].

W szczególności stwierdzono:

„W konsekwencji, sama czynność wydania karty podarunkowej nie powinna być utożsamiana z dostawą towaru i świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym przedstawiona czynność nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.”[7]

Dla pytania Spółki oznacza to, że samo wydanie klientowi karty przedpłaconej nie jest jeszcze sprzedażą towaru dokumentowaną jak zwykła sprzedaż detaliczna.

- **Skoro wydanie bonu MPV nie jest sprzedażą, nie powstaje obowiązek wystawienia paragonu przy jego wydaniu**

Wprost wynika to z linii interpretacyjnej dotyczącej kas rejestrujących. Jeżeli przekazanie bonu MPV nie stanowi sprzedaży, nie podlega ewidencji na kasie fiskalnej[8][1].

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej o sygn. **0112-KDIL2-2.4012.322.2019.1.EN** z dnia **10.09.2019**:

„Obowiązek podatkowy w ww. przypadku powstaje w momencie faktycznej sprzedaży towaru lub usługi zrealizowanej przy użyciu przedmiotowego bonu. Tym samym odpłatnego wydania bonów różnego przeznaczenia (MPV) nie należy ewidencjonować na kasie rejestrującej. Podkreślić należy, że obowiązek stosowania kas rejestrujących związany jest z realizacją sprzedaży, a więc wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. Natomiast czynność przekazania bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż nie stanowi odpłatnej dostawy towaru ani odpłatnego świadczenia usług, a zatem nie stanowi sprzedaży.”[8]

To stanowisko ma szczególną wagę, ponieważ odnosi się bezpośrednio do relacji między charakterem MPV a obowiązkiem fiskalizacji. Skoro wydanie bonu MPV nie stanowi sprzedaży, brak jest podstaw do wystawienia paragonu fiskalnego przy samym wydaniu karty.

Z kolei interpretacja o sygn. **0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK** dotyczy bonu przedpłaconego wykorzystywanego do zakupu towarów opodatkowanych różnymi stawkami VAT w jednej placówce handlowej, a więc modelu bardzo zbliżonego do sytuacji Spółki. Sam dobór tej interpretacji do zagadnienia potwierdza aktualność podejścia, zgodnie z którym kluczowe znaczenie ma kwalifikacja bonu jako MPV[1].

- **Paragon powinien dokumentować dopiero sprzedaż towarów przy realizacji bonu**

Skoro VAT powstaje przy faktycznej dostawie towarów w zamian za MPV, to właśnie ten moment jest właściwy dla ewidencji sprzedaży detalicznej. Potwierdza to zarówno ogólna konstrukcja art. 8b ust. 1 i art. 19a ust. 1 omawiana w interpretacjach, jak i praktyka dokumentacyjna opisana w sprawach dotyczących realizacji kart podarunkowych[4][9].

W interpretacji o sygn. **0111-KDIB3-2.4012.499.2023.3.SR** z dnia **25.10.2023** wskazano:

„W odniesieniu natomiast do obowiązku podatkowego dla bonów różnego przeznaczenia zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy, czyli podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.”[4]

Z kolei interpretacja o sygn. **0114-KDIP1-3.4012.512.2024.2.LM** z dnia **27.09.2024** pokazuje praktyczny model dokumentowania sprzedaży towarów realizowanych z użyciem kart podarunkowych w sklepach stacjonarnych:

„W przypadku sklepów stacjonarnych ewidencja obrotu i kwot podatku należnego z tytułu sprzedaży towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej prowadzona jest przy zastosowaniu przez Spółkę kas rejestrujących. Wszystkie transakcje tego typu są dokumentowane za pomocą paragonów fiskalnych.”[9]

Oznacza to, że w modelu detalicznym prawidłowym momentem fiskalizacji jest sprzedaż towaru, a nie wcześniejsze wydanie bonu.

- **Brak obowiązku wystawienia faktury przy wydaniu bonu MPV; faktura może dotyczyć dopiero właściwej sprzedaży towarów**

W przeanalizowanych interpretacjach dotyczących bonów różnego przeznaczenia konsekwentnie przyjmuje się, że wcześniejszy transfer MPV nie podlega opodatkowaniu. Skoro nie dochodzi wtedy do opodatkowanej dostawy towarów ani świadczenia usług, brak jest podstaw do traktowania wydania bonu jako czynności fakturowanej jak sprzedaż towaru[3][5][6].

Pomocniczo znaczenie ma również wcześniejsza interpretacja dotycząca bonów towarowych, w której organ wskazał, że sprzedaż bonu nie stanowi dostawy towarów ani świadczenia usług, a otrzymana kwota nie jest zaliczką ani przedpłatą, gdy nie jest powiązana z konkretną transakcją[10].

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej o sygn. **0111-KDIB3-1.4012.67.2018.3.ICz** z dnia **14.05.2018**:

„A zatem, czynność sprzedaży bonów towarowych, w okolicznościach przedstawionych we wniosku, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto dokonana przez klientów (Nabywców) Wnioskodawcy wpłata środków pieniężnych w związku z nabyciem bonów towarowych nie stanowi zaliczki ani przedpłaty (...) (...) pobierane przez Spółkę należności za bony towarowe nie są formą przedpłaty lub zaliczki, gdyż Nabywcy nabywając te bony wpłacają odpowiednią kwotę nie za z góry ustalone towary czy usługi.”[10]

W konsekwencji, przy wydaniu bonu MPV nie występuje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż towaru. Dokumentowanie fakturą aktualizuje się dopiero przy czynności opodatkowanej, tj. przy sprzedaży konkretnych towarów realizowanych za bon.

- **Odmienne skutki wystąpiłyby tylko wtedy, gdyby bon był SPV — ale opis sprawy temu przeczy**

Dla pełności należy zaznaczyć, że w przypadku bonów jednego przeznaczenia obowiązek podatkowy i co do zasady obowiązek ewidencji powstają już przy transferze bonu. Potwierdzają to interpretacje dotyczące SPV[2][3].

Jak wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej o sygn. **0111-KDIB3-2.4012.802.2020.2.AZ** z dnia **18.12.2020**:

„Tym samym, skoro w analizowanej sprawie sprzedawane klientom bony będą stanowiły bony jednego przeznaczenia, to obowiązek podatkowy powstanie (...) z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia, czyli sprzedażą przedmiotowego bonu na rzecz klienta. Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy dotyczących obowiązku ewidencjonowania sprzedaży bonów za pomocą kasy rejestrującej, należy zauważyć, że co do zasady obowiązek ewidencjonowania powstaje w momencie powstania obowiązku podatkowego.”[2]

Jednak ten wariant nie odpowiada stanowi faktycznemu Spółki, ponieważ bony mają służyć do zakupu dowolnych towarów objętych różnymi stawkami VAT. To właśnie ta cecha była w przeanalizowanych interpretacjach przesłanką uznania bonu za MPV, a nie SPV[1][7].

Podsumowanie

Nie — wydanie opisanych bonów podarunkowych **nie obliguje Spółki do wystawienia paragonu ani faktury** w momencie ich sprzedaży/wydania, ponieważ przy przedstawionych założeniach są to **bony różnego przeznaczenia (MPV)**. Wcześniejszy transfer takiego bonu nie stanowi sprzedaży opodatkowanej VAT i nie podlega fiskalizacji[1][8][3][5].

Obowiązki dokumentacyjne powstają **dopiero przy realizacji bonu**, tj. przy sprzedaży konkretnych towarów:

- wtedy sprzedaż na rzecz konsumenta powinna być ewidencjonowana na kasie i dokumentowana paragonem,
- a faktura może być wystawiona dla czynności sprzedaży towarów, nie dla samego wydania bonu[4][9].

Krótko:

- **przy wydaniu bonu MPV** – brak obowiązku paragonu i brak obowiązku faktury,
- **przy zakupie towarów za bon** – standardowe zasady dokumentowania sprzedaży towarów.

- [1] Informacja, 0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK
- [2] Informacja, 0111-KDIB3-2.4012.802.2020.2.AZ
- [3] Informacja, 0114-KDIP1-3.4012.686.2020.1.ISK
- [4] Informacja, 0111-KDIB3-2.4012.499.2023.3.SR
- [5] Informacja, 0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR
- [6] Informacja, 0114-KDIP1-3.4012.449.2021.1.MPE
- [7] Informacja, 0111-KDIB3-1.4012.586.2018.5.BW
- [8] Informacja, 0112-KDIL2-2.4012.322.2019.1.EN
- [9] Informacja, 0114-KDIP1-3.4012.512.2024.2.LM
- [10] Informacja, 0111-KDIB3-1.4012.67.2018.3.ICz

3. Załączone dokumenty

3.1. 0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0113-KDIPT1-3.4012.631.2025.2.MK |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2025-09-04 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/657087... |

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowna Pani,

stwierdzam, że Pani stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

6 czerwca 2025 r. wpłynął Pani wniosek z 6 czerwca 2025 r. o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie:

- uznania Bonu podarunkowego przedpłaconego za bon różnego przeznaczenia (MPV),
- rozpoznania obowiązku podatkowego w związku z transferem Bonu podarunkowego przedpłaconego oraz w związku środkami pieniężnymi zgromadzonymi na Bonie, a niewykorzystanymi, po upływie jego terminu ważności,
- rejestracji przy użyciu kasy fiskalnej transferu Bonu podarunkowego przedpłaconego.

Uzupełniła go Pani pismem z 6 sierpnia 2025 r. (wpływ) – w odpowiedzi na wezwanie. Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Jest Pani osobą prowadzącą indywidualną pozarolniczą działalność gospodarczą. W działalności pomaga Pani małżonek jako osoba współpracująca (nie posiadają Państwo rozdzielnici majątkowej). Zatrudnia Pani 2 osoby na podstawie umowy o pracę oraz 3 osoby na podstawie umowy zlecenia. Osiąga Pani przychody ze sprzedaży detalicznej:

- odzieży (głównie art. bieliźniarskie),
- paliw,
- akcesoriów samochodowych,
- wynajmu maszyn i urządzeń,
- artykułów higieny osobistej,
- artykułów spożywczych.

Jest Pani zarejestrowana jako podatnik VAT czynny, jest Pani podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Rejestruje Pani sprzedaż towaru na rzecz osób fizycznych przy użyciu kasy fiskalnej. Na okoliczność dokonywanych przez przedsiębiorców zakupów wystawia Pani faktury VAT.

W celu zyskania wizerunku nowoczesnej firmy nastawionej na potrzeby klientów oraz pozyskania szerszych rynków zbytu, a przede wszystkim zwiększenia obrotów, uruchomiła Pani w placówce handlowej system sprzedaży towarów oparty na płatności przy użyciu Bonów podarunkowych przedpłaconych (dalej: Bon). Na podstawie wydanego przez Panią Bonu w formie papierowej, klient może dokonać zapłaty za wybrany w Pani placówce handlowej towar do wysokości środków pieniężnych zgromadzonych na Bonie. W sytuacji, gdy cena towarów przewyższy wartość środków zgromadzonych na Bonie, nabywca zobowiązany jest dokonać dopłaty za towar w części ponad wartość środków zgromadzonych na Bonie. Środki pieniężne zgromadzone, na które opiewa Bon nie podlegają zwrotowi ani w okresie ważności Bonu ani po upływie ważności Bonu. Bon posiada określony termin ważności, co oznacza, że zakupu towarów przy pomocy Bonu, można dokonać tylko w określonym dla danego Bonu czasie jego ważności. Ważność Bonu została określona na 6 miesięcy z terminem ważności na koniec danego miesiąca. Przykładowo, jeśli przedpłata Bonu nastąpi dnia 04.04.2025 to termin ważności jest do 31.10.2025. Co istotne, informuje Pani Klientów o 6 miesięcznym terminie ważności Bonu oraz o tym, że niewykorzystany w terminie Bon czy też jego część nie podlegają zwrotowi. Niewykorzystanie Bonu w okresie jego ważności oznaczać będzie rezygnację Klientów z możliwości jego realizacji oraz wygaśnięcie wszelkich praw z nim związanych. Po upływie ważności Bonu, środki pieniężne na który opiewa Bon a które nie zostały wydatkowane na towary, przechodzą na Pani własność.

Posiadacz Bonu może wymienić go na towar bądź grupy towarów, które są dostępne wyłącznie w Pani placówce handlowej, co oznacza, że wszystkie te towary będą mogły być opłacone Bonem. Towary, które sprzedaje Pani na rzecz swoich Klientów, za które zapłata

następuje Bonem przedpłaconym są opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT. W ramach Bonu można dokonać zakupu: bielizny (damskiej, męskiej, dziecięcej), akcesoriów bieliźniarskich, odzieży, artykułów higienicznych dla kobiet (podpaski, tampony, żele do higieny intymnej), paliw na stacji paliw stanowiącej część placówki handlowej, akcesoriów samochodowych (wycieraczki, art. pielęgnacyjne do pojazdów itp.), art. spożywczych (przekąski typu chipsy, paluszki, napoje itp.).

W chwili sprzedaży Bonu nie ma możliwości powiązania środków pieniężnych wpłaconych za Bon z towarami zakupionymi później przez Klienta.

W uzupełnieniu wniosku wskazała Pani, że posiadacz Bonu podarunkowego opisanego we wniosku może wykorzystać Bon do zakupu wyłącznie towarów oferowanych w Pani placówce handlowej.

Pytania

1. Czy opisany uprzednio Bon stanowi bon różnego przeznaczenia (MPV)?

2. Czy w momencie wydania Bonu ciąży na Pani powinność rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług i tym samym czynność ta podlega rejestracji przy użyciu kasy fiskalnej czy obowiązek ten powstaje dopiero w momencie wydania towaru w zamian za posiadany Bon?

3. Czy powinna Pani rozpoznać obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług od środków pieniężnych zgromadzonych na Bonie, a niewykorzystanych, po upływie jego terminu ważności?

Pani stanowisko w sprawie

W ramach prowadzonej działalności dokonuje Pani sprzedaży następujących grup towarów: bielizny (damskiej, męskiej, dziecięcej), akcesoriów bieliźniarskich, odzieży, artykułów higienicznych dla kobiet (podpaski, tampony, żele do higieny intymnej), paliw na stacji paliw - stanowiącej część placówki handlowej, akcesoriów samochodowych (wycieraczki, art. pielęgnacyjne do pojazdów itp.), art. spożywczych (przekąski typu chipsy, paluszki, napoje itp.), opodatkowanych różnymi stawkami VAT. W momencie wydania Bonu na rzecz Nabywcy/Użytkownika nie jest znany towar, który zostanie kupiony przy użyciu Bonu oraz stawka podatku od towarów i usług przypisana do danego towaru. Oferuje Pani w swoim punkcie handlowym różnego rodzaju towary i w momencie wydania Bonu nie ma Pani wiedzy, jaki towar zostanie sprzedany. Wydawane Bony stanowią według Pani bony różnego przeznaczenia MPV, wobec czego, dopiero w momencie dostawy towarów przy użyciu tego Bonu, rozpozna Pani obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Natomiast samo wydanie Bonu nie stanowi dostawy towarów. Wydanie Bonu dokumentuje Pani wpisem do rejestru bonów podarunkowych, który jest dostępny i przechowywany w punkcie handlowym.

Pani zdaniem samo wydanie Bonu nie stanowi dostawy towarów ani świadczenia usług, zatem jest neutralne na gruncie VAT. Obowiązek podatkowy w VAT powstaje w momencie sprzedaży towarów i usług. Samo wydanie Bonu nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Obowiązek podatkowy w ww. przypadku powstaje w momencie zakupu towaru zrealizowanego przy użyciu przedmiotowego Bonu. Tym samym odpłatnego wydania bonów różnego przeznaczenia nie należy ewidencjonować na kasie fiskalnej. Obowiązek stosowania kas rejestrujących związany jest z realizacją sprzedaży, a więc wydaniem towaru. Czynność przekazania bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż nie stanowi odpłatnej dostawy towarów a zatem nie stanowi sprzedaży. Ewidencji na kasie fiskalnej podlegać będzie dostawa towaru w związku z realizacją Bonu.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 poz. 1570 z późn. zm.), (dalej: ustawa o VAT), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają m. in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Należy zauważyć, że co do zasady - poza wyjątkami wskazanymi w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy - opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności odpłatne. Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Przez towary - zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT - rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zgodnie z art. 2 pkt 41 Ustawy o VAT przez pojęcie bonów należy rozumieć instrumenty, z którymi wiąże się obowiązek ich przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Tak rozumiane bony należy podzielić na bony jednego przeznaczenia (tzw. bony SPV) oraz bony różnego przeznaczenia (tzw. bony MPV).

Wprowadzona do ustawy o VAT w art. 2 pkt 43 definicja bonu SPV stanowi, iż przez bon SPV rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 44 ustawy o VAT, przez bon MPV rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Oznacza to, że w przypadku bonu różnego przeznaczenia w momencie jego emisji nie są znane miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, lub kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług.

W praktyce, jeśli nie jest np. znana wysokość stawki VAT dla towarów i usług, które są kupowane przy zapłacie bonem - mamy do czynienia z bonem różnego przeznaczenia.

Przydatne wskazówki wynikają np. z interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 maja 2019 r., 0112-KDIL1-3.4012.67.2019.1.KB, w tym m. in. , że:

-jeśli bony uprawniają jego posiadacza do skorzystania z różnych świadczeń, które mogą być opodatkowane różnymi stawkami - są to bony różnego przeznaczenia,

-skoro bony te stanowią bony różnego przeznaczenia, to ich transfer nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W myśl art. 2 pkt 22 ustawy o VAT przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

W myśl art. 8b ust. 1 ustawy o VAT 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Zgodnie z treścią art. 19a ust. 1 ustawy o vat obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f (które w niniejszej sprawie nie mają zastosowania).

Pani stanowisko w zakresie pytania 3 :

Wydaje Pani Bony z określonym czasem ich ważności (na czas określony - 6 miesięcy). Po upływie terminu ważności Bonu, środki pieniężne uzyskane w chwili jego wydania a niewykorzystane przez klienta nie powodują powstania obowiązku opodatkowania VAT. Pani zdaniem taki obowiązek nie powstaje w podatku od towarów i usług, ponieważ pieniądze nie są towarem ani usługą. W obecnych regulacjach ustawy o VAT nie ma zapisów

w oparciu o które należałoby opodatkować wartość niewykorzystanego przez nabywcę bonu różnego przeznaczenia. Powyższego zdarzenia w świetle art. 7 oraz art. 8 ustawy VAT nie można również zakwalifikować jako dostawę towarów czy też świadczenie usług. Klient, który nie wykorzystał Bonu czy też wykorzystał go jedynie częściowo, nie otrzyma żadnego towaru lub usługi, dlatego też opodatkowanie podatkiem VAT w tej sytuacji nie może mieć zastosowania. Opodatkowaniu VAT podlega bowiem dostawa towarów i świadczenie usług - a w tym przypadku do żadnego z tych zdarzeń nie dochodzi.

Wobec tego, kwestia ta dla Pani pozostaje neutralna na gruncie podatku VAT.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawiła Pani we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.), zwanej dalej ustawą:

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy,

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy,

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy,

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie - rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Jak stanowi art. 2 pkt 42 ustawy,

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o emisji bonu - rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy,

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Stosownie do art. 2 pkt 44 ustawy,

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie różnego przeznaczenia - rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Natomiast w myśl art. 2 pkt 45 ustawy,

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o transferze bonu - rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy,

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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

W myśl art. 8b ust. 2 ustawy,

w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Przy korzystaniu z bonu różnego przeznaczenia podatek VAT będzie naliczany w chwili skorzystania z bonu, czyli podczas wymiany bonu na towary lub usługi.

W odniesieniu do obowiązku podatkowego dla bonów różnego przeznaczenia zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy, zgodnie z którym

obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Zatem podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Zgodnie z ogólną zasadą wskazaną w art. 29a ust. 1 ustawy:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Natomiast podstawa opodatkowania z tytułu dostaw dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia została określona w art. 29a ust. 1a ustawy, w myśl którego:

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa:

- 1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;
- 2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Jak stanowi art. 29a ust. 1b ustawy,

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części:

1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

W odniesieniu do płatności za towar lub usługę za pośrednictwem bonu różnego przeznaczenia ustawodawca rozróżnił zatem dwie sytuacje tj. gdy bon różnego przeznaczenia jest realizowany w całości oraz gdy jest realizowany w części. Dla dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w zamian za bon MPV realizowany w całości, podstawą opodatkowania jest wartość wynagrodzenia zapłaconego za ten bon pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami lub wartość pieniężna wskazana na tym bonie lub powiązanej dokumentacji, pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne.

Natomiast dla dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w zamian za bon MPV realizowany w części, w sytuacji gdy w pozostałej części posiadacz ma możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu, podstawa opodatkowania jest równa odpowiedniej części wynagrodzenia zapłaconego za ten bon (pomniejszonej o podatek VAT) lub odpowiedniej części wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub powiązanej dokumentacji pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia (bonu SPV) od bonu różnego przeznaczenia (bonu MPV) wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów u usług. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia. Zatem bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu.

Z opisu sprawy wynika, że uruchomiła Pani w placówce handlowej system sprzedaży towarów oparty na płatności przy użyciu Bonów podarunkowych przedpłaconych. Na podstawie wydanego przez Panią Bonu w formie papierowej, klient może dokonać zapłaty za wybrany w mojej placówce handlowej towar do wysokości środków pieniężnych zgromadzonych na Bonie. W sytuacji, gdy cena towarów przewyższy wartość środków

zgrupowanych na Bonie, nabywca zobowiązany jest dokonać dopłaty za towar w części ponad wartość środków zgromadzonych na Bonie. Posiadacz Bonu może wymienić go na towar bądź grupy towarów, które są dostępne wyłącznie w Pani placówce handlowej, co oznacza, że wszystkie te towary będą mogły być opłacone Bonem. Towary, które sprzedaje Pani na rzecz swoich Klientów, za które zapłata następuje Bonem przedpłaconym są opodatkowane różnymi stawkami podatku VAT. W ramach Bonu można dokonać zakupu: bielizny (damskiej, męskiej, dziecięcej), akcesoriów bieliźniarskich, odzieży, artykułów higienicznych dla kobiet (podpaski, tampony, żele do higieny intymnej), paliw na stacji paliw stanowiącej część placówki handlowej, akcesoriów samochodowych (wycieraczki, art. pielęgnacyjne do pojazdów itp.), art. spożywczych (przekąski typu chipsy, paluszki, napoje itp.). W chwili sprzedaży Bonu nie ma możliwości powiązania środków pieniężnych wpłaconych za Bon z towarami zakupionymi później przez Klienta. Środki pieniężne zgromadzone, na które opiewa Bon nie podlegają zwrotowi ani w okresie ważności Bonu ani po upływie ważności Bonu. Posiadacz Bonu podarunkowego opisanego we wniosku może wykorzystać Bon do zakupu wyłącznie towarów oferowanych w Pani placówce handlowej.

Pani wątpliwości dotyczą kwestii czy opisany Bon podarunkowy przedpłacony stanowi bon różnego przeznaczenia (MPV) oraz czy w momencie wydania Bonu ciąży na Pani powinność rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług i tym samym czynność ta podlega rejestracji przy użyciu kasy fiskalnej czy obowiązek ten powstaje dopiero w momencie wydania towaru w zamian za posiadany Bon.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz stan prawny należy uznać, że skoro za pomocą Bonów podarunkowych przedpłaconych sprzedaje Pani na ten moment towary, opodatkowane różnymi stawkami podatku od towarów i usług, a ponadto wskazała Pani, że nie jest w stanie powiązać płatności z konkretnymi towarami zakupionymi w punkcie sprzedaży, to Bon podarunkowy przedpłacony, za który można w Pani placówce handlowej zakupić towary, stanowi zgodnie art. 2 pkt 44 ustawy bon różnego przeznaczenia.

Wobec tego, w odniesieniu do obowiązku podatkowego dla bonów różnego przeznaczenia zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy, czyli podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Zatem w omawianej sprawie obowiązek podatkowy dla przedmiotowego bonu różnego przeznaczenia (MPV) powstanie w momencie faktycznej dostawy towaru w zamian za ww. bon, tj. podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru i powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Innymi słowy, obowiązek rozpoznania podatku VAT powstaje w momencie skorzystania z danego bonu, a więc w momencie faktycznej dostawy towarów, do których uprawnia dany bon, dopiero wówczas zaistnieje możliwość określenia wysokości podatku należnego.

W tym miejscu należy wskazać, że obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ust. 1 ustawy, w myśl którego:

Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Wskazany wyżej przepis określa generalną zasadę, z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem podstawowym kryterium decydującym o obowiązku stosowania ewidencji za pomocą kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń. Jeżeli nabywcą danej usługi jest podmiot inny niż wymieniony w art. 111 ust. 1, to taka sprzedaż w ogóle nie jest objęta obowiązkiem ewidencjonowania jej przy użyciu kasy rejestrującej.

Sposób prowadzenia przez podatników ewidencji oraz warunki używania kas rejestrujących określono w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. 2025 poz. 845) zwanego dalej „rozporządzeniem”.

Zgodnie z § 2 pkt 17 rozporządzenia:

Ilekcroć w rozporządzeniu jest mowa paragonie fiskalnym albo fakturze - rozumie się przez to dokument fiskalny wystawiany przy użyciu kasy i wydawany nabywcy podczas sprzedaży, potwierdzający dokonanie sprzedaży.

Natomiast wg § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia:

Podatnicy, prowadząc ewidencję wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny podczas dokonywania sprzedaży, nie później niż z chwilą przyjęcia należności, bez względu na formę płatności, z zastrzeżeniem § 12; zamiast paragonu fiskalnego podatnicy mogą wystawić fakturę przy użyciu kasy i wydać ją nabywcy.

Należy zauważyć, że co do zasady obowiązek ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej powstaje w momencie powstania obowiązku podatkowego. Jak wyżej wskazano obowiązek podatkowy dla przedmiotowego bonu różnego przeznaczenia (MPV) powstanie w momencie faktycznej dostawy towaru w zamian za ww. bon, tj. podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru i powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy. W konsekwencji w momencie wydania Bonów podarunkowych przedpłaconych nie ma Pani obowiązku rejestrowania tej czynności przy pomocy kasy rejestrującej.

Kolejne Pani wątpliwości dotyczą kwestii rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług od środków pieniężnych zgromadzonych na Bonie, a niewykorzystanych, po upływie jego terminu ważności.

Jak wyżej wskazano w przypadku bonów różnego przeznaczenia podatek VAT powinien zostać pobrany, gdy zostanie dokonana dostawa towarów/świadczenie usług. Bon nie podlega więc opodatkowaniu VAT w momencie transferu.

W odniesieniu do płatności za towar lub usługę za pośrednictwem bonu różnego przeznaczenia ustawodawca rozróżnił zatem dwie sytuacje tj. gdy bon różnego przeznaczenia jest realizowany w całości oraz gdy jest realizowany w części. Dla dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w zamian za bon MPV realizowany w całości, podstawą opodatkowania jest wartość wynagrodzenia zapłaconego za ten bon pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami lub wartość pieniężna wskazana na tym bonie lub powiązanej dokumentacji, pomniejszona o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące tego wynagrodzenia są niedostępne.

Natomiast dla dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych w zamian za bon MPV realizowany w części, w sytuacji gdy w pozostałej części posiadacz ma możliwość realizacji niewykorzystanej części bonu, podstawa opodatkowania jest równa odpowiedniej części wynagrodzenia zapłaconego za ten bon (pomniejszonej o podatek VAT) lub odpowiedniej części wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie lub powiązanej dokumentacji pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami.

Odnosząc powyższe do przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że w sytuacji, gdy Klient nie wykorzysta całości lub części kwoty, która jest przypisana do Bonu podarunkowego przedpłaconego, a kwota (różnica) nie jest zwracana (pozostaje u Pani), a jednocześnie Bon utracił ważność i Klientowi nie przysługuje prawo do wykorzystania Bonu w późniejszym terminie, to sam transfer Bonu (bonu MPV) nie powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

Jak już wcześniej wykazano, zgodnie z regulacją art. 8b ust. 1 ustawy w zw. z art. 19a ust. 1 ustawy, jedynie faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia podlega opodatkowaniu podatkiem, zaś nie podlega opodatkowaniu wcześniejszy jego transfer.

W konsekwencji, kwoty otrzymywane przez Panią od Klientów w związku z wydaniem im bonów różnego przeznaczenia, nie są kwotami otrzymywanymi z tytułu czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, więc zatrzymane kwoty uzyskane ze sprzedaży niewykorzystanych bonów w całości, bądź w części po upływie ich ważności też nie podlegają opodatkowaniu VAT, bo nigdy nie dojdzie do faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług dokonanego w zamian za te bony.

Reasumując, niewykorzystana wartość Bonu podarunkowego przedpłaconego lub niewykorzystana część tej wartości nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wobec powyższego Pani stanowisko uznałem za prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Pani przedstawiła i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Zaznaczam, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Pani ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Panią w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, wydana interpretacja traci swą aktualność.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

·Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Pani sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem sprawy i zastosuje się Pani do interpretacji.

· Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

·Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pani prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

·w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

·w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/wnioski albo /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej

3.2. 0111-KDIB3-2.4012.802.2020.2.AZ

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0111-KDIB3-2.4012.802.2020.2.AZ |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2020-12-18 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/427712... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 6 października 2020 r. (data wpływu 13 października 2020 r.) uzupełnionym pismem z 16 listopada 2020 r. (data wpływu 17 listopada 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego oraz ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej czynności sprzedaży bonów – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 października 2020 r. wpłynął ww. wniosek, o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług momentu powstania obowiązku podatkowego oraz ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej czynności sprzedaży bonów. Wniosek został uzupełniony pismem z 16 listopada 2020 r. (data wpływu 17 listopada 2020 r.), będącym odpowiedzią na wezwanie organu z 9 listopada 2020 r. znak 0111-KDIB3-2.4012.802.2020.1.AZ.

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca – Spółka Cywilna jest czynnym i zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług VAT.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej, podatnik sprzedaje klientom bony towarowe o określony nominale, uprawniające do odbioru świadczenia, a więc do otrzymania w bliżej nieokreślonym terminie w zamian za zakupiony bon towarowy określonych towarów bądź usług.

Czynność wydania nabywcy przedmiotowego bonu towarowego podatnik traktuje jako obrót w myśl ustawy o podatku od towarów i usług i ewidencjonuje całą należność w kasie

rejestrującej, przy czym jako podstawę opodatkowania w odniesieniu do tego bonu podatnik przyjmuje wynagrodzenie płacone za ten bon przez konsumenta, które to wynagrodzenie pomniejsza o kwotę podatku VAT. W momencie realizacji bonu towarowego może dojść do sytuacji, w której wartość zakupionego bonu towarowego pokrywa w całości wartość określonych towarów bądź usług oraz do sytuacji w której wartość bonu towarowego nie pokrywa w całości wartości nabywanych towarów i usług, wówczas konsument jest zobowiązany do zapłaty różnicy pomiędzy wartością nabywanych towarów lub usług, a wartością nominalną bonów towarowych.

W sytuacji natomiast gdy wartość bonów towarowych przekracza wartość nabywanych towarów lub usług różnica nie jest klientowi zwracana. Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że sprzedawane przez podatnika bony towarowe nie określają na jakiego rodzaju towar bądź usługę mogą być one zrealizowane.

W uzupełnieniu do wniosku wyjaśniano, że przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest handel biżuterią złotą, srebrną, zegarkami, dewocjonaliami ze srebra i posrebrzanymi, artykułami upominkowymi typu np. zegary i świeczniki z mosiądzu, piórami i długopisami, budzikami oraz doraźnie usługami naprawy biżuterii. Zgodnie z PKD przeważającym przedmiotem działalności gospodarczej jest: 47.77.Z sprzedaż detaliczna zegarków, zegarków i biżuterii prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach.

Bony sprzedawane przez Wnioskodawcę uprawniają do nabycia wyżej wymienionych w pkt 1 towarów i usług.

W chwili emisji bonów znane jest miejsce dostawy towarów i usług których bony dotyczą.

Sprzedaż bonów dotyczy wyłącznie osób posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania i miejsce pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W chwili emisji bonu znana jest stawka podatku dla dostawy towarów i usług do nabycia których uprawnia bon i wynosi ona 23 %.

Bony dotyczą wyłącznie towarów dostarczanych i usług świadczonych przez Wnioskodawcę.

Sprzedaż towarów i świadczenie usług na podstawie bonów dotyczą wyłącznie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych.

Przedmiotem sprzedaży przez Wnioskodawcę w zamian za bony są między innymi towary wymienione w § 4 1 pkt k) wyroby z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy sama czynność wydania bonu towarowego, który zastępuje środki pieniężne w momencie nabycia towarów czy usług, powinna być utożsamiana z dostawą towaru i

świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym ewidencjonowana w kasie rejestrującej?

Ustawa o podatku VAT na potrzeby określenia zasad opodatkowania bonów towarowych wprowadziła definicję bonów jednego przeznaczenia, bonu różnego przeznaczenia (art. 2 pkt 41, 43 i 44 ustawy o VAT) oraz pojęcie emisji bonu (art. 2 pkt 42 ustawy o VAT) i transferu bonu (art. 2 pkt 45 ustawy o VAT). Przez emisję bonu należy rozumieć pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu (art. 2 pkt 42 ustawy o VAT), natomiast przez transfer bonu, rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy o VAT). W świetle przepisów ustawy o VAT, za bon należy rozumieć instrument w postaci bonu na towary lub usługi, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług i w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu (art. 2 pkt 41 ustawy o VAT). Za bon jednego przeznaczenia uznany będzie z kolei bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku od towarów i usług z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia usług są znane w chwili emisji tego bonu (art. 2 pkt 43 ustawy o VAT). Takim bonem będzie więc np. bon na określoną usługę oferowaną przez zakład kosmetyczny, bon na określoną usługę fryzjerską, itp. Za bon różnego przeznaczenia uznawany będzie z kolei bon inny niż bon jednego przeznaczenia, a więc bon, który nie spełnia choćby jednego z warunków charakterystycznych dla bonu jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy o VAT). Tego rodzaju bonem będzie np. bon wystawiony przez podatnika będącego właścicielem galerii handlowej, uprawniający do jego wykorzystania w każdym ze sklepów położonych na terenie galerii, bądź bon nieokreślający na jakiego rodzaju usługę bądź towar może być przeznaczony.

Stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca Spółka Cywilna stoi na stanowisku, że w przypadku spółki cywilnej dochodzi do wydania bonów różnego przeznaczenia, a więc ich wydanie nie stanowi dostawy towarów i usług, w związku powyższym u podatnika nie powstaje obowiązek podatkowy w myśl art. 19a ust. 1 ustawy o VAT oraz nie zachodzi obowiązek ewidencjonowania w kasie rejestrującej zgodnie z art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług obrotu z tytułu pobrania należności za wydanie przedmiotowego bonu towarowego. Obowiązek podatkowy powstanie mianowicie w momencie realizacji bonów towarowych, a więc w momencie ich wymiany na konkretny towar handlowy lub usługę, ponieważ wówczas nastąpi wydanie towaru lub wykonanie usługi. W tym też to momencie, powstanie również obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej zgodnie z art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług, a nie w momencie wydania bonu towarowego jak to czyni obecnie wnioskodawca.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy – przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Wskazać w tym miejscu należy, że od dnia 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku od towarów i usług zostały wprowadzone dodatkowe przepisy mające na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 01.07.2016, str. 9). Celem wprowadzonych przepisów jest uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów ustawy mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi. Przy czym nowe regulacje mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy – przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy – bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy).

Emisja bonu – w myśl art. 2 pkt 42 ustawy – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Natomiast przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy).

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W myśl art. 8a ust. 1 ustawy – transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy – 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy – jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 ustawy).

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu (art. 8b ust. 2 ustawy).

Kwestię dotyczącą momentu powstania obowiązku podatkowego regulują przepisy art. 19a ustawy.

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Wyłączeniem od powyższej reguły jest przepis art. 19a ust. 1a ustawy, dotyczący obowiązku podatkowego w przypadku stosowania bonów, zgodnie z którym, w przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Natomiast w myśl art. 19a ust. 4a ustawy, w przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, dostawę towarów uznaje się za dokonaną, a usługę uznaje się za wykonaną z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Z powyższych przepisów art. 19a ust. 1a i 4a ustawy wynika, że obowiązek podatkowy dla stosowania bonów jednego przeznaczenia jest wyłączony z opodatkowania na zasadach ogólnych. Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia. Momentem, w którym ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane jest w każdym przypadku moment dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

W odniesieniu natomiast do obowiązku podatkowego dla bonów różnego przeznaczenia zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy, czyli podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, podatnik sprzedaje klientom bony towarowe o określony nominalnie, uprawniające do odbioru świadczenia, a więc do otrzymania w bliżej nieokreślonym terminie w zamian za zakupiony bon towarowy określonych towarów bądź usług. Przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest handel biżuterią złotą, srebrną, zegarkami, dewocjonaliami ze srebra i posrebrzanymi, artykułami upominkowymi typu np. zegary i świeczniki z mosiądzu, piórami i długopisami, budzikami oraz doraźnie usługami naprawy biżuterii. Bony sprzedawane przez Wnioskodawcę uprawniają do nabycia wyżej wymienionych towarów i usług.

Jak już wcześniej wskazano, przez bon jednego przeznaczenia należy rozumieć taki bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Natomiast za bon różnego przeznaczenia uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Wnioskodawca wskazał, że w chwili emisji bonów znane jest miejsce dostawy towarów i usług których bony dotyczą. Sprzedaż bonów dotyczy wyłącznie osób posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania i miejsce pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W chwili emisji bonu znana jest stawka podatku dla dostawy towarów i usług do nabycia których uprawnia bon i wynosi ona 23%. Bony dotyczą wyłącznie towarów dostarczanych i usług świadczonych przez Wnioskodawcę.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że w chwili sprzedaży bonu Wnioskodawca będzie znał miejsce dostawy towaru lub usługi oraz kwotę należnego podatku. W świetle powyższego należy stwierdzić, że wydawane klientom bony będą stanowić bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy. Nie ma znaczenia, że sprzedawane przez podatnika bony towarowe nie określają na jakiego rodzaju towar bądź usługę mogą być one zrealizowane, istotnym jest, że w chwili sprzedaży bonu znana jest stawka podatku, a także miejsce opodatkowania.

Tym samym, skoro w analizowanej sprawie sprzedawane klientom bony będą stanowić bony jednego przeznaczenia, to obowiązek podatkowy powstanie na zasadach przewidzianych w art. 19a ust. 1a i ust. 4a ustawy, tj. z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia, czyli sprzedażą przedmiotowego bonu na rzecz klienta.

Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy dotyczących obowiązku ewidencjonowania sprzedaży bonów za pomocą kasy rejestrującej, należy zauważyć, że co do zasady obowiązek ewidencjonowania powstaje w momencie powstania obowiązku podatkowego. Sprzedaż bonu jednego przeznaczenia na rzecz klienta, powoduje powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ w tym momencie dochodzi do pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu w związku ze sprzedażą.

Obowiązek stosowania kas rejestrujących wynika bezpośrednio z art. 111 ustawy. Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych

nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W kwestii prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej – ustawodawca przewidział zwolnienia podmiotowe (§ 3 rozporządzenia), jak i przedmiotowe (§ 2 rozporządzenia) z tego obowiązku. Należy jednak zauważyć, że wykonywanie przez podatnika czynności wymienionych w § 4 rozporządzenia wyklucza możliwość zastosowania przez niego zwolnień określonych w § 2 i § 3 rozporządzenia.

Zatem bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, niezależnie od przysługującego podatnikowi zwolnienia od tego obowiązku na podstawie § 2 i § 3 powołanego rozporządzenia, podlegają czynności wymienione w § 4 rozporządzenia, dokonywane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Jak wynika z treści wniosku przedmiotem sprzedaży przez Wnioskodawcę w zamian za bony są między innymi towary wymienione w § 4 ust. 1 pkt 1 lit. k) wyroby z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Sprzedaż towarów i świadczenie usług na podstawie bonów dotyczą wyłącznie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych.

W stosunku do sprzedaży towarów wymienionych w § 4, nie znajdują więc zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania

Ponieważ, jak wykazano powyżej sprzedawane przez Wnioskodawcę bony będą stanowić bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy, to z uwagi na fakt, iż w przypadku bonów jednego przeznaczenia obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu, to czynność tą należy zaewidencjonować przy zastosowaniu kasy rejestrującej w momencie powstania obowiązku podatkowego (tj. w momencie wydania bonu klientowi).

Zatem stanowisko Wnioskodawcy, jest nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. Zgodnie z art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.3. 0114-KDIP1-3.4012.686.2020.1.ISK

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0114-KDIP1-3.4012.686.2020.1.ISK |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2021-01-04 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/423163... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 28 października 2020 r. (data wpływu 10 listopada 2020 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- uznania kart podarunkowych za bon jednego przeznaczenia o którym mowa w art. 2 pkt 43 ustawy (pytanie nr 1) - **jest prawidłowe;**
- obowiązku stosowania oznaczenia B_SPV w pliku JPK-V7 dla transferu bonu wyemitowanego we własnym imieniu (pytanie nr 2) - **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 10 listopada 2020 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania kart podarunkowych za bon jednego przeznaczenia o którym mowa w art. 2 pkt 43 ustawy oraz obowiązku stosowania oznaczenia B_SPV w pliku JPK-V7 dla transferu bonu wyemitowanego we własnym imieniu.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca rozpoczął swoją działalność w czerwcu 2020 roku. Działalność gospodarczą prowadzi w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i jest zarejestrowanym podatnikiem VAT. Spółka zajmuje się handlem detalicznym biżuterii, zegarków, torebek, perfum oraz innych akcesoriów. Wszystkie sprzedawane aktualnie przez Wnioskodawcę towary objęte są podstawową stawką VAT w wysokości 23%. Sprzedaż prowadzona jest obecnie w 45 salonach, znajdujących się w galeriach handlowych na terenie całej Polski.

Spółka oferuje swoim klientom zakup kart podarunkowych (bonów). Są one wydawane po uprzednim uregulowaniu płatności za nie przez klienta. Zgodnie z przyjętym regulaminem

karty posiadają okres ważności, który zostaje ustalony podczas ich aktywacji. Nabywanie i korzystanie z kart dopuszczalne jest wyłącznie w celach niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Karty (bony) mogą być wykorzystane w jednym z 45 salonów stacjonarnych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, nie mogą natomiast być wykorzystane przy umowach zawieranych na odległość (w szczególności przy nabywaniu przez Internet).

Karty podarunkowe są uznawane przez Wnioskodawcę wewnętrznym środkiem płatniczym pozwalającym na wykonanie przez jej posiadacza w całości lub w części zobowiązania pieniężnego powstałego w wyniku zawartej umowy sprzedaży. W przypadku, gdy wartość zakupionych towarów przekracza wartość nominalną karty podarunkowej, jej posiadacz zobowiązany jest do zapłaty różnicy ceny. Natomiast jeśli wartość zakupionych towarów jest niższa niż wartość nominalna karty podarunkowej Wnioskodawca nie wydaje reszty oraz posiadacz karty nie może żądać wydania zwrotu niewykorzystanej wartości karty w jakiegokolwiek postaci. Karty podarunkowe nie są wymieniane na ekwiwalent pieniężny.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

- Czy w świetle przedstawionego stanu faktycznego, sprzedawane przez Wnioskodawcę karty podarunkowe (bony) stanowią bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy o VAT?
- Czy transfer bonu wyemitowanego we własnym imieniu Spółka powinna wykazywać w pliku JPK-V7 z oznaczeniem procedury B_SPV ?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad 1

Zdaniem Wnioskodawcy, sprzedawane przez Spółkę karty podarunkowe można uznać, za bony jednego przeznaczenia o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy o VAT za bon jednego przeznaczenia rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Wnioskodawca uważa, że jego karty podarunkowe spełniają powyższe warunki, ponieważ:

- bony mogą zostać zrealizowane tylko w Jego salonach stacjonarnych, które znajdują się na terenie Polski - zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 3 w przypadku Wnioskodawcy miejscem dostawy towarów jest teren Polski, czyli miejsce dostawy towarów jest znane;
- znana jest również kwota podatku należnego, gdyż cały asortyment podlega opodatkowaniu podstawową stawką podatku VAT w wysokości 23%.

Ad 2

Zdaniem Wnioskodawcy, transfer bonu jednego przeznaczenia, który emituje Spółka we własnym imieniu należy w pliku JPK-V7 oznaczyć procedurą B_SPV.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106 z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy – przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Wskazać w tym miejscu należy, że od dnia 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku od towarów i usług zostały wprowadzone dodatkowe przepisy mające na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 01.07.2016, str. 9). Celem wprowadzonych przepisów jest uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów ustawy mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi. Przy czym nowe regulacje mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy – przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy – bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy).

Emisja bonu – w myśl art. 2 pkt 42 ustawy – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Natomiast przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy).

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W myśl art. 8a ust. 1 ustawy – transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy – 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy – jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 ustawy).

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu (art. 8b ust. 2 ustawy).

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że Wnioskodawca będący zarejestrowanym podatnikiem VAT zajmuje się handlem detalicznym biżuterii, zegarków, torebek, perfum oraz innych akcesoriów. Wszystkie sprzedawane aktualnie przez Wnioskodawcę towary objęte są podstawową stawką VAT w wysokości 23%. Sprzedaż prowadzona jest obecnie w 45 salonach, znajdujących się w galeriach handlowych na terenie całej Polski.

Spółka oferuje swoim klientom zakup kart podarunkowych (bonów). Są one wydawane po uprzednim uregulowaniu płatności za nie przez klienta. Zgodnie z przyjętym regulaminem karty posiadają okres ważności, który zostaje ustalony podczas ich aktywacji. Nabywanie i korzystanie z kart dopuszczalne jest wyłącznie w celach niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Karty (bony) mogą być wykorzystane w jednym z 45 salonów stacjonarnych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, nie mogą natomiast być wykorzystane przy umowach zawieranych na odległość (w szczególności przy nabywaniu przez Internet).

Karty podarunkowe są uznawane przez Wnioskodawcę wewnętrznym środkiem płatniczym pozwalającym na wykonanie przez jej posiadacza w całości lub w części zobowiązania pieniężnego powstałego w wyniku zawartej umowy sprzedaży. W przypadku, gdy wartość zakupionych towarów przekracza wartość nominalną karty podarunkowej, jej posiadacz zobowiązany jest do zapłaty różnicy ceny. Natomiast jeśli wartość zakupionych towarów jest niższa niż wartość nominalna karty podarunkowej Wnioskodawca nie wydaje reszty oraz posiadacz karty nie może żądać wydania zwrotu niewykorzystanej wartości

karty w jakiegokolwiek postaci. Karty podarunkowe nie są wymieniane na ekwiwalent pieniężny.

Ad 1

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą uznania sprzedawanych przez Wnioskodawcę kart podarunkowych za bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy o VAT.

Mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa uznać należy, że opisane we wniosku karty podarunkowe spełniają definicję bonu, o której mowa w ww. art. 2 pkt 41 ustawy. Z opisu sprawy wynika bowiem, że kwestie dotyczące kart podarunkowych zostały zawarte w regulaminie. Z przedmiotowymi kartami podarunkowymi wiąże się obowiązek przyjęcia ich jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia za dostawę towarów, którą można zrealizować w jednym z 45 salonów stacjonarnych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

Jak już wcześniej wskazano, przez bon jednego przeznaczenia (SPV) należy rozumieć taki 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 tego bonu.

W przedmiotowej sprawie już w momencie emisji kart podarunkowych znane jest miejsce opodatkowania dostawy towarów realizowanej w zamian za kartę podarunkową – dostawa będzie odbywać się w jednym z 45 salonów stacjonarnych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, ponadto Wnioskodawca będzie również posiadał informację o wysokości stawki podatku VAT, bowiem towary, na które będzie można wymienić ww. bony są opodatkowane według 23% stawki podatku VAT. Tym samym z powyższych okoliczności wynika, że już w momencie emisji bonów w postaci kart podarunkowych, Wnioskodawca będzie w posiadaniu informacji pozwalających na uznanie przedmiotowych bonów za bony jednego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 wniosku należało uznać za prawidłowe.

Ad 2

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą obowiązku wykazywania w pliku JPK-V7 z oznaczeniem procedury B_SPV transfer bonu wyemitowanego we własnym imieniu.

Zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy podatkowej, o których mowa w art. 15, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, z zastrzeżeniem ust. 2-10, art. 130c i art. 133.

Deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, zawierają dane niezbędne do rozliczenia podatku, obliczenia jego wysokości, w tym wysokości podstawy opodatkowania, podatku

należnego i podatku naliczonego, a także dane dotyczące podatnika – art. 99 ust. 7c dodany do ustawy od 1 października 2020 r.

Deklaracje, o których mowa w ust. 1-3, 3c-6, 8-9 i 11a, składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 99 ust. 11b ustawy).

Z dniem 1 października 2020 r. weszły w życie przepisy art. 99 ust. 11c ustawy o VAT, z którego wynika, że deklaracje podatkowe, o których mowa w ust. 1-3, są składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 700, 730 i 848), który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3. Dokument elektroniczny, o którym mowa w zdaniu pierwszym, jest przesyłany w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej i zgodnie z wymaganiami określonymi w tych przepisach.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 7c, wraz z objaśnieniami co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji podatkowych, o których mowa w ust. 1-3, oraz niezbędnymi pouczeniami, uwzględniając konieczność prawidłowego rozliczenia podatku oraz kontroli tego obowiązku przez organ podatkowy – art. 99 ust. 13b ustawy.

Natomiast zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2020 r., podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku;
- kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- kontrahentów;
- dowodów sprzedaży i zakupów.

Podatnicy, o których mowa w art. 99 ust. 1, są obowiązani przesyłać, na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c, za każdy miesiąc do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ewidencję, o której mowa w ust. 3, łącznie z deklaracją podatkową, w terminie do złożenia tej deklaracji – art. 109 ust. 3b ustawy, w brzmieniu dodanym z dniem 1 października 2020 r.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, o których mowa w ust. 3, oraz sposób wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z ust. 3b i 3c, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczeń podatników oraz kontroli obowiązków podatników przez organ

podatkowy, identyfikowania obszarów, w których występują nadużycia w podatku lub narażonych na te nadużycia, oraz możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji – art. 109 ust. 14 ustawy.

Na podstawie art. 99 ust. 13b oraz art. 109 ust. 14 ustawy 15 października 2019 r. Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju wydał rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019, poz. 1988 z późn. zm.), którego przepisy weszły w życie z dniem 1 października 2020 r.

Zgodnie z § 10 ust. 4 pkt 10 ww. rozporządzenia, dodatkowo ewidencja zawiera oznaczenia dotyczące transferu bonu jednego przeznaczenia dokonanego przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowanego zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy – oznaczenie „B_SPV”.

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca dokonuje we własnym imieniu transferu kart podarunkowych stanowiących bonu jednego przeznaczenia, których transfer podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy.

Tym samym, mając na uwadze powyższe przepisy oraz przedstawione okoliczności sprawy należy uznać, że na podstawie § 10 ust. 4 pkt 10 rozporządzenia w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, Wnioskodawca jest zobowiązany stosować oznaczenie B_SPV w odniesieniu do transferu kart podarunkowych będących bonami jednego przeznaczenia opisanych w okolicznościach przedmiotowej sprawy.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2 wniosku należało uznać za prawidłowe.

Wskazać należy, że niniejszy wniosek rozstrzyga w zakresie pytania nr 1 i 2 wniosku natomiast w zakresie pytania nr 3 wniosku tj. w zakresie oznaczania w pliku JPK-V7 kodem procedury B_SPV_DOSTAWA transakcji wydania przez Wnioskodawcę towaru w ramach wymiany za bonu jednego przeznaczenia, którego sam nie wyemitował, zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.4. 0111-KDIB3-2.4012.499.2023.3.SR

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0111-KDIB3-2.4012.499.2023.3.SR |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2023-10-25 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/567032... |

Interpretacja indywidualna – stanowisko prawidłowe

Szanowny Panie,

stwierdzam, że Pana stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

21 sierpnia 2023 r. wpłynął Pana wniosek z 21 sierpnia 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy m.in. podatku od towarów i usług w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania transferu bonów przez Pana. Uzupełnił go Pan – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 20 października 2023 r. (wpływ 20 października 2023 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis zdarzenia przyszłego

A.B. (dalej: Wnioskodawca) prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem liniowym oraz jest czynnym podatnikiem VAT. Wnioskodawca działa pod firmą (...) od 20 maja 2014 roku, pod adresem (...), zarejestrowaną w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej pod numerem NIP: (...) oraz numerem REGON: (...).

Wnioskodawca posiada nieograniczony obowiązek podatkowy w Polsce w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).

Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest sprzedaż internetowa.

Wnioskodawca zamierza podjąć się dodatkowej działalności w zakresie nabywania i zbywania bonów, które w sprzedaży nazywają się również przedpłaconymi kartami podarunkowymi. Bony pozwalają na zasilenie konta na platformach sprzedażowych – np. (...) i innych. Bony są walutowe, opiewają na wartość wyrażoną w polskich złotych, Euro lub

dolarach amerykańskich, opierając na konkretnej wartości pieniężną. Bony są dostępne w formie cyfrowej, na którą przeważnie składa się określony, zindywidualizowany ciąg znaków i cyfr. Posiadacz bonu może doładować swoje indywidualne konto w platformie. Następnie, w zależności od platformy, ze swojego indywidualnego konta może nabywać określone towary i usługi.

Bony będą nabywane od zagranicznego kontrahenta, który nie jest emitentem bonów, ani właścicielem platform, na których owe bony mogą być realizowane. Faktury zakupowe najczęściej będą wyrażone w Euro, jednak część może być wyrażona w polskich złotych.

Sprzedaż będzie następować do klienta finalnego, najczęściej osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej za pomocą sprzedaży internetowej zarówno za pośrednictwem platform sprzedażowych jak i własnego sklepu internetowego.

Wnioskodawca wnosi o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie ustalenia, czy w opisanym wyżej przypadku transfer bonu powinien być objęty podatkiem VAT, jeżeli tak, to od jakiej podstawy oraz skutków na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych odpłatnego zbycia takiego bonu.

W uzupełnieniu wniosku wskazał Pan następujące informacje:

Na pytanie Organu „Czy z wydaniem bonów umożliwiającymi ich posiadaczom skorzystanie z usług/nabycie towarów na platformach, wiąże się obowiązek ich przyjęcia przez te podmioty jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług?”, odpowiedział Pan, że „Tak, dzięki zasileniu konta na platformie dzięki realizacji bonu, posiadacz bonu ma możliwość zakupu wybranej przez siebie usługi lub towaru. Nie ma możliwości, aby druga strona odmówiła realizacji takiej transakcji (nie przyjęła bonu).”

Na pytanie Organu „Czy usługi/towary, które mają zostać wykonane/dostarczone lub tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług są wskazane w bonach, które będą przez Pana zbywane lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tych bonów?”, wskazał Pan, że „W bonach nie są wskazane żadne konkretne usługi ani towary, które są aktualnie lub będą w przyszłości możliwe do zakupu na platformie. Z asortymentem danej platformy konsument ma możliwość zapoznać się po odwiedzeniu sklepu emitenta na stronie internetowej lub bezpośrednio w aplikacji czy też konsoli do gier.”

Na pytanie Organu „Czy w chwili emisji bonów znane jest miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług (np. wyłącznie terytorium Polski), których bon dotyczy, oraz stawka podatku VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze?”, podał Pan, że „Miejsce świadczenia usługi lub dostawy towarów nie jest znane w momencie sprzedaży bonu. Wynika to z faktu, że w momencie nabycia bonu Kupujący może znajdować się w Polsce, a wykorzystać bon dopiero po wyjeździe za granicę. Bon w tej sytuacji realizuje funkcję środka płatniczego, a więc sprzedający nie ma wiedzy (ani możliwości

ustalenia) w jaki sposób i na jakie konkretnie towary czy usługi, ani w jakim miejscu i czasie finalnie bon zostanie zrealizowany.”

Pytania w zakresie podatku od towarów i usług

1) Czy tak opisane bony stanowią bon jednego przeznaczenia, czy bon różnego przeznaczenia na gruncie art. 2 pkt 43 oraz pkt 44?

2) Czy na gruncie art. 19a, w zw. z art. 8b, w zw. art. 2 pkt 41-45 transfer bonu powinien być objęty podatkiem VAT, jeżeli jego wcześniejsze nabycie zostało objęte podatkiem VAT z prawem do odliczenia tego podatku przez Wnioskodawcę?

Pana stanowisko w sprawie

Ad 1)

Zdaniem Wnioskodawcy opisane bony spełniają definicję bonów różnego przeznaczenia. Sięgając do definicji legalnych z art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług:

41) bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu;

43) bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;

44) bonie różnego przeznaczenia – rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Nie ma wątpliwości, że mamy do czynienia z bonem jako takim, gdyż o bonie można mówić w przypadku, gdy w przedmiotowym instrumencie określone jest:

-że nabywca za usługi, które mają zostać wykonane lub towary, które mają zostać dostarczone zapłaci w części lub w całości tym bonem;

-znana jest tożsamość dostawców lub usługodawców, którzy będą zobowiązani do akceptacji takiej formy płatności za dostarczone towary lub świadczone usługi.

Obie konstytutywne cechy zostają więc w sposób oczywisty spełnione. Wątpliwości podatnika budzi jedynie tożsamość bonów, jako jednego lub różnego przeznaczenia. Na gruncie definicyjnym, bon jednego przeznaczenia definiujemy następująco:

Stosownie do regulacji art. 2 pkt 43 ustawy o VAT, ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce

dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Przy czym przez emisję bonu ustawodawca rozumie pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu (art. 2 pkt 42 ustawy o VAT).

Odnosząc się do bonów SPV, w Uzasadnieniu do projektu wskazano, że:

„Generalnie, jeżeli w momencie emisji bonu jest znane miejsce opodatkowania dostawy towarów/świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota VAT z tytułu nabycia tych towarów/usług, mamy do czynienia z bonem SPV, (...). Często będą to bony związane z jednym konkretnym świadczeniem. Mogą wystąpić przypadki, gdy bon jednego przeznaczenia może zostać wykorzystany na więcej niż jedno świadczenie. Możliwa jest sytuacja, w której bon może zostać wymieniony w określonej sieci handlowej na terenie Polski na określone towary lub usługi, przy czym wiadomo, że są to wyłącznie towary/usługi opodatkowane określoną stawką podatku (np. stawką podstawową). Wówczas taki bon jest bonem SPV, bowiem w momencie emisji można określić sposób jego opodatkowania VAT (tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług oraz kwotę podatku należnego).”

W konsekwencji, przez bon jednego przeznaczenia rozumie się na gruncie ustawy o VAT bon, dla którego znane są z góry (tj. w chwili jego emisji) elementy przesądzające o sposobie opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług i kwota należnego podatku.

Bon różnego przeznaczenia został natomiast zdefiniowany jako bon inny niż bon jednego przeznaczenia (por. art. 2 pkt 44 ustawy o VAT). Zgodnie z Uzasadnieniem do Projektu:

„W przypadku braku spełnienia choćby jednego z warunków charakteryzujących bon SPV, taki bon (...) będzie uznany za bon MPV, którego przekazanie nie będzie rodziło skutków dla VAT. Przy emisji lub sprzedaży bonów MPV nie wiadomo jeszcze, jakie będzie opodatkowanie podatkiem VAT dostawy towarów lub świadczenia usługi, na które bon zostanie wykorzystany. Może tak być, ponieważ miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług nie jest jeszcze znane lub ponieważ nie wiadomo jeszcze, jaka jest wysokość podatku VAT należnego od dostarczonych towarów lub usług”.

Bonem różnego przeznaczenia będzie zatem taki bon, dla którego nie są znane z góry (tj. w chwili jego emisji) elementy przesądzające o sposobie opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, tj. miejsce dostawy towarów/świadczenia usług i kwota należnego podatku. Przykładowo bonem MPV będzie bon, który np. uprawnia do zakupu różnych towarów i usług oferowanych przez dostawcę/usługodawcę, które opodatkowane są różnymi stawkami VAT.

Zdaniem podatnika opisane bony spełniają wszystkie cechy, aby uznać je za bony różnego przeznaczenia.

Ad 2)

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (por. art. 7 ust. 1 ustawy o VAT).

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy o VAT, ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Przy czym zgodnie z uzasadnieniem do projektu regulacji dotyczących bonów (tj. projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Druk nr 2904 z 9 października 2018 r., wdrażający dyrektywę Rady (UE) 2016/1065; dalej: „Uzasadnienie do projektu”): „Bon może mieć formę materialną lub elektroniczną (...) przykładem formy elektronicznej bonu może być odbierany drogą elektroniczną kod kreskowy, który zobowiązuje dostawcę określonych towarów lub usług do dostarczenia towarów lub usług posiadaczowi bonu za jego okazaniem”.

Ustawodawca zdefiniował również pojęcie „emisji bonu” (zgodnie z art. 2 pkt 42 ustawy o VAT jest to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu), jak również „transferu bonu” (jest to w myśl art. 2 pkt 45 ustawy, emisja bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji).

Zasady dotyczące opodatkowania VAT transferu bonów jednego przeznaczenia (SPV) i bonów różnego przeznaczenia (MPV) zostały uregulowane w dziale II rozdziału 2a ustawy o VAT „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W świetle art. 8a ust. 1 ustawy o VAT, transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Zgodnie natomiast z art. 8a ust. 2 ustawy o VAT, 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Z kolei stosownie do art. 8b ust. 1 ustawy o VAT, 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Odnosząc się do powyższego, w Uzasadnieniu do projektu wskazano, iż:

„W przypadku bonów różnego przeznaczenia konieczne jest doprecyzowanie, że VAT powinien zostać pobrany, gdy zostaną dostarczone towary lub wykonane usługi, których dany bon dotyczy. W tym kontekście ewentualny wcześniejszy transfer bonów różnego przeznaczenia nie powinien podlegać VAT. W związku z tym w projektowanym art. 8b ust. 1 ustawy o 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. Nie podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem VAT wcześniejszy transfer tego bonu”.

Oznacza to, że opodatkowanie VAT w przypadku bonów MPV będzie miało miejsce dopiero w momencie zakończenia realizacji świadczenia, na które taki bon został wymieniony. Problematicznym jednak jest fakt, że dostawca bonów, który nie jest ich emitentem, wystawił fakturę z naliczonym podatkiem VAT. Zdaniem podatnika w takiej sytuacji ma on prawo do odliczenia podatku VAT, jednak nie ma obowiązku aby VAT naliczyć na rzecz klienta, osoby fizycznej, która taki bon nabędzie celem realizacji. Podatek VAT bowiem powinien zostać rozpoznany dopiero w momencie realizacji bonu – nie w transakcjach pomiędzy pośrednikami. Podatek VAT powinien zostać naliczony jedynie od usługi (marży wynikającej z pośrednictwa w obrocie bonem).

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawił Pan we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. 2023 r. poz. 1570 ze zm.), zwanej dalej „ustawą”:

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy:

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Jak stanowi art. 2 pkt 6 ustawy:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Natomiast w myśl art. 8 ust. 1 ustawy:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej

niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, (...)

Na mocy art. 2 pkt 41 ustawy:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie – rozumie się przez to instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Art. 2 pkt 42 ustawy stanowi, że:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o emisji bonu – rozumie się przez to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Na podstawie art. 2 pkt 43 ustawy:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie jednego przeznaczenia – rozumie się przez to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 44 ustawy:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o bonie różnego przeznaczenia, rozumie się przez to bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Według art. 2 pkt 45 ustawy:

Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o transferze bonu -- rozumie się przez to emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do

nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle podatku VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT i w jakiej kwocie, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony. Zatem, gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania (miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług) oraz podatek VAT należny, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. Za bony jednego przeznaczenia będą więc uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należałoby odprowadzić należny podatek VAT z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, których dotyczy bon, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku VAT należnego, bądź gdy nie są znane obie te informacje, mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia. Zatem bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W myśl art. 8a ust. 1 ustawy:

Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy:

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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy:

Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

Zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy:

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca

lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon.

Na mocy art. 8b ust. 1 ustawy :

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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy:

W przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Natomiast przepisy art. 19a ustawy regulują kwestię dotyczącą momentu powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy:

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

Wyłączeniem od powyższej reguły jest art. 19a ust. 1a ustawy, w myśl którego:

W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Stosownie do art. 19a ust. 4a ustawy:

W przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, dostawę towarów uznaje się za dokonaną, a usługę uznaje się za wykonaną z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Z powyższych przepisów art. 19a ust. 1a i 4a ustawy wynika, że obowiązek podatkowy dla stosowania bonów jednego przeznaczenia jest wyłączony z opodatkowania na zasadach ogólnych. Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia. Momentem, w którym ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane jest w każdym przypadku moment dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

W odniesieniu natomiast do obowiązku podatkowego dla bonów różnego przeznaczenia zastosowanie będą miały zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy, czyli podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że zamierza Pan podjąć się dodatkowej działalności w zakresie nabywania i zbywania bonów, które w sprzedaży nazywają się również przedpłaconymi kartami podarunkowymi. Bony są dostępne w formie cyfrowej, na którą przeważnie składa się określony, zindywidualizowany ciąg znaków i cyfr. Posiadacz bonu może doładować swoje indywidualne konto w platformie. Następnie, w zależności od platformy, ze swojego indywidualnego konta może nabywać określone towary i usługi.

Ma Pan wątpliwości czy opisane bony stanowią bon jednego przeznaczenia czy bon różnego przeznaczenia na gruncie art. 2 pkt 43 oraz pkt 44 ustawy oraz czy na gruncie art. 19a, w zw. z art. 8b, w zw. art. 2 pkt 41-45 transfer bonu powinien być objęty podatkiem VAT, jeżeli jego wcześniejsze nabycie zostało objęte podatkiem VAT z prawem do odliczenia tego podatku przez Wnioskodawcę.

W pierwszej kolejności należy dokonać oceny czy bony opisane we wniosku stanowią bony, w rozumieniu art. 2 pkt 41 ustawy.

Ze wskazanych przez Pana informacji wynika, że z wydaniem bonów umożliwiającymi ich posiadaczom skorzystanie z usług/nabycie towarów na platformach, wiąże się obowiązek ich przyjęcia przez te podmioty jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług. Dzięki zasileniu konta na platformie dzięki realizacji bonu, posiadacz bonu ma możliwość zakupu wybranej przez siebie usługi lub towaru. Nie ma możliwości, aby druga strona odmówiła realizacji takiej transakcji (nie przyjęła bonu). Bony pozwalają na zasilenie konta na platformach sprzedażowych – np. (...) i innych.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że skoro z przyjęciem opisanego we wniosku bonu wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług przez platformy, których tożsamość jest określona w tym bonie lub w powiązanej dokumentacji, to uznać należy go za bon, o którym mowa w art. 2 pkt 41 ustawy.

Jak już wcześniej wskazano, przez bon jednego przeznaczenia należy rozumieć taki bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Natomiast za bon różnego przeznaczenia uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Z podanych przez Pana informacji wynika, że miejsce świadczenia usługi lub dostawy towarów nie jest znane w momencie sprzedaży bonu. Bon w tej sytuacji realizuje funkcję środka płatniczego, a więc sprzedający nie ma wiedzy (ani możliwości ustalenia) w jaki sposób i na jakie konkretnie towary czy usługi, ani w jakim miejscu i czasie finalnie bon zostanie zrealizowany.

Zgodnie z art. 28k ust. 1 ustawy:

Miejszem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Natomiast w myśl art. 2 pkt 26 ustawy:

Ilekcóż w dalszych przepisach jest mowa o usługach elektronicznych - rozumie się przez to usługi świadczone drogą elektroniczną, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że transferowane przez Pana bony nie są bonami jednego przeznaczenia, ponieważ w momencie emisji tego bonu nie jest możliwym określenie miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług. W konsekwencji opisane we wniosku bony stanowią bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy. Tym samym ich transfer nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 8b ust. 1 zdanie drugie ustawy.

Bez względu na powyższe rozstrzygnięcie pozostaje fakt czy w związku z nabyciem ww. bonów przysługiwało Panu prawo do odliczenia podatku naliczonego czy też nie.

Podsumowując, opisane przez Pana we wniosku bony należy uznać za bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy, co oznacza, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega zatem faktyczna dostawa towarów lub świadczenie usług, których te bony dotyczą, nie zaś dokonywany przez Pana transfer tych bonów.

Reasumując, Pana stanowisko w zakresie pytania nr 1 i 2 jest prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie podatku od towarów i usług. Natomiast w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie.

Wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (Pana pytań). Inne kwestie przedstawione w opisie sprawy i własnym stanowisku, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa – rozpatrzone. W szczególności niniejsza interpretacja nie rozstrzyga w kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabywaniem ww. bonów oraz opodatkowania usługi pośrednictwa w obrocie bonem (marży), bowiem nie zadano pytań w tym zakresie.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego, które Pan przedstawił i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Zaznaczenia wymaga, że tutaj Organ wydając interpretację przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej nie prowadzi postępowania podatkowego

w rozumieniu tej ustawy. Niniejsza interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach zdarzenia przyszłego podanego przez Pana. Z powyższych przepisów wynika, że organ rozpatrując wnioski o wydanie interpretacji nie podejmuje wyjaśnienia stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, tj. nie przeprowadza dowodów, lecz dokonuje oceny prawnej przedstawionych we wniosku okoliczności w kontekście zadanego pytania przyporządkowanego do danego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. W tym miejscu organ interpretacyjny zastrzega jednak, że gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan faktyczny interpretacja nie wywoła skutków prawnych.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

-Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14n ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Pana sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego i zastosuje się Pan do interpretacji.

-Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1)z zastosowaniem art. 119a;

2)w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3)z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

-Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Ma Pan prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

-w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo

-w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

3.5. 0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0112-KDIL1-3.4012.185.2019.2.PR |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Nieaktualna |
| Data wydania | 2019-07-25 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/395607... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10 kwietnia 2019 r. (data wpływu 16 kwietnia 2019 r.), uzupełnionym pismem z dnia 23 maja 2019 r. (data wpływu 28 maja 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 16 kwietnia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę. Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 23 maja 2019 r. (data wpływu 28 maja 2019 r.) o doprecyzowanie opisu sprawy.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Spółka jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT w Polsce. Spółka prowadzi obrót bonami z kontrahentami prowadzącymi działalność opodatkowaną podatkiem VAT w ramach relacji business to business (B2B). Przez bony będące przedmiotem obrotu rozumieć należy np. bony walutowe A, karty B, C, D itp. opiewające na konkretną wartość pieniężną. Bony dostępne są wyłącznie w formie cyfrowej albo w formie fizycznej karty (z kodem). Bony zawierają określoną kwotę doładowania konta na konkretnej platformie udostępniającej elektronicznie gry komputerowe (lub podobne oprogramowanie – jak np. dodatki do gier komputerowych). Posiadacz bonu może doładować konto na ww. platformie, co po osiągnięciu określonej kwoty na koncie uprawnia go do wymiany tej kwoty na konkretną grę (dodatek do gry itp.).

Wymiana kwoty z konta na konkretną grę (oprogramowanie komputerowe) polega na umożliwieniu użytkownikowi (już nie posiadaczowi bonu) korzystania z gry w zakresie i na warunkach określanych każdorazowo przez konkretną platformę, z której użytkownik ten nabył grę. Gra przypisuje się do konkretnego konta użytkownika. Użytkownik, który (w uproszczeniu) otrzymał grę za bon, bądź część wartości bonu, może mieć miejsce zamieszkania w kraju, w którym nabył bon, albo w innym kraju (należącym do UE lub nienależącym do UE). Licencję pozwalającą na korzystanie z tej gry dostarcza właściciel platformy, nie Spółka.

Zakupu bonów Spółka dokonuje zarówno od kontrahentów polskich jak i zagranicznych (z UE i spoza UE) oraz dokonuje sprzedaży zarówno w Polsce, jak i za granicą (w UE i poza UE). Ponadto, Spółka dokonuje zakupu bonów we własnym imieniu i na własny rachunek i analogicznych transakcji dokonuje ze swoimi kontrahentami – nabywcami bonów (tj. nabywcy kupują bony we własnym imieniu i na własny rachunek od Spółki, które sprzedają dalej), w związku z czym o relacjach między Spółką a jej kontrahentami nie można mówić jak o pośrednictwie sensu stricto lecz jak o pośrednictwie w rozumieniu potocznym (de facto dokonywane są 2 odrębne i niezależne sekwencje czynności:

- zakup i sprzedaż bonów przez Spółkę
- zakup od Spółki i dalsza sprzedaż przez kontrahenta niezależnego od Spółki).

Spółka może doliczać swoją marżę do sprzedawanych przez nią bonów, jak również może otrzymywać faktury od swoich dostawców z marżą.

Ponadto, Spółka może rozliczać się ze swoimi kontrahentami, którym sprzedaje bony na zasadzie upustów związanych z marżą za dystrybucję dokonaną przez tego kontrahenta (np. w innym kraju, bądź też nabywać bony z upustem stanowiącym prowizję dla Spółki przy dalszej jego odsprzedaży). Co istotne, Spółka nie dokonuje obrotu kodami na konkretną grę u konkretnego dostawcy – bony mogą być wymienione na różne gry, w ramach jednej platformy (np. C). Finalny klient danej platformy, który zakupi na niej grę otrzymuje fakturę od platformy na daną grę i to platforma odpowiedzialna jest za rozliczenie wszelkich obowiązków podatkowych z tego tytułu płynących, w tym procedury MOSS.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym, Wnioskodawca pragnie uzyskać potwierdzenie w zakresie prawidłowego określenia skutków podatkowych wyżej opisanych systemów dystrybucji, tj. prawidłowej klasyfikacji bonów jednego lub różnego przeznaczenia na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2174 ze zm.; dalej: ustawa o VAT).

Wnioskodawca w piśmie z dnia 23 maja 2019 r. doprecyzował opis sprawy o następujące informacje.

Emitentami bonów, które są transferowane przez Spółkę są odpowiednie platformy gamingowe, umożliwiające pobranie odpowiedniego materiału (m.in. gry) po wprowadzeniu odpowiedniego kodu przypisanego do bonu (w formie cyfrowej albo

fizycznej), zawierającego określoną kwotę doładowania konta założonego na tej platformie. Są to m.in. właściciele platform C, B, D.

Tożsamość potencjalnych usługodawców jest wskazana na bonach lub określona w powiązanej dokumentacji (np. regulamin określający warunki wykorzystania bonów). Natomiast usługi, które mają zostać wykonane nie są wskazane wprost na bonach ani w powiązanej dokumentacji.

Usługi, które mają zostać wykonane polegają na udzieleniu prawa do korzystania na określonych warunkach z materiału (np. z gier) udostępnianego elektronicznie poprzez platformę odpowiedniego usługodawcy. Natomiast bony opisane we wniosku pozwalają na zasilenie konta na określonej platformie wirtualną walutą, za którą można nabyć określony materiał (np. gry) – zatem bony nie określają zasadniczo usługi, która ma zostać wykonana (np. nie wskazują konkretnej gry, na którą można wymienić bon). Niemniej z dokumentacji powiązanej z bonem wynika, że wykorzystanie bonu pośrednio pozwoli na otrzymanie usługi elektronicznej (pod określonymi warunkami), tj. pozwoli na otrzymanie prawa do korzystania z wybranej gry w zamian za określoną kwotę wirtualnej waluty posiadanej na danej platformie (której wartość zasadniczo zwiększa bon).

Kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu świadczenia usług, do których uprawnia bon jest co do zasady znana w chwili emisji bonów, gdyż w przypadku emisji bonu będzie on miał z góry określone terytoria, na których można bon zrealizować zgodnie z regulaminem usługodawcy (zatem obiektywnie można ustalić stawkę podatku od towarów i usług w każdym z konkretnych krajów). Nie można jednak z góry wskazać jednoznacznie, jaka stawka VAT ostatecznie znajdzie zastosowanie, ze względu na fakt, że bon może być wykorzystany przez nabywcę, który w chwili emisji bonu nie jest znany.

Zatem miejsce świadczenia usług, których dotyczą transferowane przez Wnioskodawcę bony nie jest znane w chwili emisji bonów – nie jest bowiem znany konkretny usługobiorca, który po wymianie bonu na wirtualną walutę nabędzie usługę elektroniczną, ani kraj (a zatem miejsce świadczenia usług), w którym będzie znajdował się ostateczny usługobiorca, który wymieni bon na wirtualną walutę pozwalającą na skorzystanie z określonej usługi elektronicznej w ramach określonej platformy gamingowej.

Ponadto, ani bony będące przedmiotem zapytania, ani regulamin ich korzystania nie ograniczają możliwości wymiany bonu na walutę wirtualną jedynie w zakresie konta założonego i prowadzonego w jednym określonym kraju.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy scharakteryzowane przez Wnioskodawcę w stanie faktycznym bony, będące przedmiotem transakcji między Spółką a jej kontrahentami, należy uznać za bony różnego przeznaczenia zgodnie z art. 2 pkt 44 i art. 8b ustawy o VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, opisane przez niego w stanie faktycznym bony będące przedmiotem wymiany między nim a jego kontrahentami należy uznać za bony różnego przeznaczenia wymienione w art. 2 pkt 44 i art. 8b ustawy o VAT.

Jak stanowi art. 2 pkt 44 ustawy o VAT, przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia. Z kolei w myśl art. 2 pkt 43 ustawy o VAT, przez bon jednego przeznaczenia rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Zgodnie zatem z brzmieniem art. 8b ust. 1 ustawy o VAT, podatkiem od towarów i usług podlega faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia.

Natomiast zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Zgodnie z powyższym, polskie przepisy podatkowe w zakresie podatku VAT przewidują dwa rodzaje bonów, w rozumieniu instrumentów, z którymi wiąże się obowiązek ich przyjęcia jako wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług. Są to:

- bon jednego przeznaczenia – w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu,
- bon różnego przeznaczenia – bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

W celu prawidłowej interpretacji sposobu rozróżniania bonów posłużyć można się treścią wniosku z dnia 10 maja 2012 r. dotyczącego dyrektywy rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE, obejmującego kilka zmian dyrektywy w sprawie podatku VAT mających na celu jasne określenie różnych rodzajów bonów oraz ujednoczenie rozliczania podatku VAT w odniesieniu do transakcji uwzględniających bony, podstawą którego jest art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).

Bon jednego przeznaczenia (SPV) uprawnia posiadacza do otrzymania określonych towarów lub usług w sytuacji, gdy już od samego początku można ostatecznie określić poziom opodatkowania (w szczególności stawkę podatku VAT), tożsamość dostawcy oraz państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa towarów lub usług związanych z danym bonem. Podatek VAT jest rozliczany w momencie sprzedaży bonu. Przykładem bonu SPV jest sytuacja, w której usługodawca sprzedaje bony (bezpośrednio lub przez

pośrednika), które uprawniają do otrzymania określonej usługi (np. telekomunikacyjnej) w konkretnym państwie członkowskim.

W przypadku zatem niespełnienia warunku wskazania miejsca dostawy bądź też świadczenia usług, w rozumieniu terytorium kraju których bon dotyczy, w chwili emisji bonu, do czynienia mamy z bonem różnego przeznaczenia.

Podsumowując Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż bony, będące przedmiotem jego obrotu, z racji niedookreślonego miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług (w rozumieniu terytorium kraju), których te bony dotyczą, stanowią bony różnego przeznaczenia. Opodatkowaniu podlega zatem faktyczne przekazanie towarów bądź usług, których te bony dotyczą, nie zaś transfer tychże bonów.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą – opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Na mocy art. 8 ust. 1 ustawy – przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Wskazać w tym miejscu należy, że od dnia 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku od towarów i usług zostały wprowadzone dodatkowe przepisy mające na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 01.07.2016, str. 9). Celem wprowadzonych przepisów jest uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów ustawy mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi. Przy czym nowe regulacje mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy – przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych

dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy – bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy).

Emisja bonu – w myśl art. 2 pkt 42 ustawy – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Natomiast przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy).

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

I tak, w myśl art. 8a ust. 1 ustawy – transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy – 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy – jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 ustawy).

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Należy także zwrócić uwagę na brzmienie art. 8b ust. 2 ustawy, w myśl którego – w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Spółka jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT w Polsce i prowadzi obrót bonami z kontrahentami prowadzącymi działalność opodatkowaną podatkiem VAT w ramach relacji business to business (B2B). Przez bony będące przedmiotem obrotu rozumieć należy np. bony walutowe A, karty B, C, D itp. opiewające na konkretną wartość pieniężną. Bony dostępne są wyłącznie w formie cyfrowej albo w formie fizycznej karty (z kodem). Bony zawierają określoną kwotę doładowania konta na konkretnej platformie udostępniającej elektronicznie gry komputerowe (lub podobne oprogramowanie – jak np. dodatki do gier komputerowych). Posiadacz bonu może doładować konto na ww. platformie, co po osiągnięciu określonej kwoty na koncie uprawnia go do wymiany tej kwoty na konkretną grę (dodatek do gry itp.).

Emitentami bonów, które są transferowane przez Spółkę są odpowiednie platformy gamingowe (m.in. właściciele platform C, B, D), umożliwiające pobranie odpowiedniego materiału (m.in. gry) po wprowadzeniu odpowiedniego kodu przypisanego do bonu (w formie cyfrowej albo fizycznej). Wymiana kwoty z konta na konkretną grę (oprogramowanie komputerowe) polega na umożliwieniu użytkownikowi korzystania z gry w zakresie i na warunkach określanych każdorazowo przez konkretną platformę, z której użytkownik ten nabył grę. Licencję pozwalającą na korzystanie z tej gry dostarcza właściciel platformy, nie Spółka.

Zakupu bonów Spółka dokonuje zarówno od kontrahentów polskich jak i zagranicznych (z UE i spoza UE) oraz dokonuje sprzedaży zarówno w Polsce, jak i za granicą (w UE i poza UE). Ponadto, Spółka dokonuje zakupu bonów we własnym imieniu i na własny rachunek i analogicznych transakcji dokonuje ze swoimi kontrahentami – nabywcami bonów.

Tożsamość potencjalnych usługodawców jest wskazana na bonach lub określona w powiązanej dokumentacji (np. regulamin określający warunki wykorzystania bonów). Natomiast usługi, które mają zostać wykonane nie są wskazane wprost na bonach ani w powiązanej dokumentacji.

Usługi, które mają zostać wykonane polegają na udzieleniu prawa do korzystania na określonych warunkach z materiału (np. z gier) udostępnianego elektronicznie poprzez platformę odpowiedniego usługodawcy. Natomiast bony opisane we wniosku pozwalają na zasilenie konta na określonej platformie wirtualną walutą, za którą można nabyć określony materiał (np. gry) – zatem bony nie określają zasadniczo usługi, która ma zostać wykonana (np. nie wskazują konkretnej gry, na którą można wymienić bon). Niemniej z dokumentacji powiązanej z bonem wynika, że wykorzystanie bonu pośrednio pozwoli na otrzymanie usługi elektronicznej (pod określonymi warunkami), tj. pozwoli na otrzymanie prawa do korzystania z wybranej gry w zamian za określoną kwotę wirtualnej waluty posiadanej na danej platformie (której wartość zasadniczo zwiększa bon).

Kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu świadczenia usług, do których uprawnia bon jest co do zasady znana w chwili emisji bonów, gdyż w przypadku emisji bonu będzie on miał z góry określone terytoria, na których można bon zrealizować zgodnie z regulaminem usługodawcy (zatem obiektywnie można ustalić stawkę podatku od towarów i usług w każdym z konkretnych krajów). Nie można jednak z góry wskazać jednoznacznie, jaka stawka VAT ostatecznie znajdzie zastosowanie, ze względu na fakt, że bon może być wykorzystany przez nabywcę, który w chwili emisji bonu nie jest znany.

Zgodnie z art. 28k ust. 1 ustawy – miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Natomiast przez usługi elektroniczne – w rozumieniu art. 2 pkt 26 ustawy – należy rozumieć usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011.

Jak już wcześniej wskazano, przez bon jednego przeznaczenia należy rozumieć taki bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Natomiast za bon różnego przeznaczenia uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Z okoliczności sprawy wynika, że Spółka dokonuje transferu bonów, w stosunku do których w momencie ich emisji nie jest znane miejsce świadczenia usług, których dotyczą transferowane bony – nie jest znana kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu świadczenia usług, których dotyczą transferowane przez Spółkę bony.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że transferowane przez Spółkę bony stanowią bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy. Tym samym ich transfer nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 8b ust. 1 zdanie drugie ustawy.

Podsumowując, scharakteryzowane przez Spółkę w stanie faktycznym bony, będące przedmiotem transakcji między nią a jej kontrahentami, należy uznać za bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy co oznacza, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega zatem faktyczne świadczenie usług których te bony dotyczą, nie zaś dokonywany przez Spółkę transfer tych bonów.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Tutejszy organ informuje, że kwestie, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 oraz art. 14f § 2 Ordynacji podatkowej – rozpatrzone. Wobec tego w niniejszej interpretacji udzielono odpowiedzi tylko na zadane we wniosku pytanie.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.6. 0114-KDIP1-3.4012.449.2021.1.MPE

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0114-KDIP1-3.4012.449.2021.1.MPE |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2021-09-27 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/466077... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 17 listopada 2020 r. (data wpływu 2 lipca 2021 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług:

- w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę – **jest prawidłowe**,
- w zakresie braku opodatkowania kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy – **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 2 lipca 2021 r. wpłynął do Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia, braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę oraz braku opodatkowania kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, rezydentem podatkowym RP podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT w Polsce. Wnioskodawca zamierza podjąć działalność w zakresie nabywania i zbywania bonów (ang. voucherów), które w obrocie nazywa się też przedpłaconymi kartami podarunkowymi.

Bony, które Wnioskodawca zamierza sprzedawać pozwalają na zasilenie konta na platformach sprzedażowych, takich jak m.in. (...). Są to bony walutowe, opiewające na konkretną wartość pieniężną. Bony dostępne są albo wyłącznie w formie cyfrowej albo w formie fizycznej karty (z kodem). Posiadacz bonu może realizując go doładować swoje konto na platformach sprzedażowych, które oferują zakup m.in. gier komputerowych. Po osiągnięciu określonej kwoty na koncie przypisanym do konkretnego użytkownika, może dokonać wymiany tej kwoty na konkretny towar lub usługę. W zamian za bon ich nabywcy mogą nabyć od emitenta lub innego podmiotu, licencję na elektroniczną wersję gry komputerowej (oprogramowanie komputerowe), podobne oprogramowanie komputerowe (np. dodatki do gier) lub przedmiot elektroniczny (tzw. digital item), np. tzw. skórki, wyodrębnione tekstury graficzne przyporządkowane do jednego rodzaju przedmiotu w grze i nadające temu przedmiotowi innego wyglądu zewnętrznego. W zależności od platformy oferowane są także dodatkowe usługi, jak np. usługa subskrypcji (...), która polega na wykupionym dostępie do usług świadczonych przez dostawcę. Subskrypcja, w zależności od obowiązującego regulaminu usługi, polega na nieograniczonym dostępie do trybu wieloosobowego online, dostępu do comiesięcznego pakietu gier komputerowych bez konieczności nabywania dodatkowej licencji lub na rabacie na towary lub usługi oferowane przez np. (...) w ramach swojego sklepu (...). Platformy emitentów dostępne są powszechnie na całym świecie, z nielicznymi wyjątkami (...). Z charakteru bonu i dokumentacji z nim powiązanej wynika, że zarejestrowany użytkownik platformy może zrealizować bon (wymienić go na towar lub usługę, lub zasilić konto) niezależnie od aktualnego miejsca pobytu użytkownika.

Wnioskodawca planuje prowadzić działalność, w ramach której będzie występował jako ogniwo w łańcuchu transferów bonów, poprzez nabywanie bonów od kontrahentów w kraju lub za granicą, a następnie sprzedaż bonów po wyższej cenie potencjalnym ostatecznym odbiorcom za pośrednictwem platform elektronicznych (na których przeważnie nabywcami są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej albo niebędące podatnikami podatku VAT) lub też hurtową sprzedaż do podmiotu trzeciego albo spółki zależnej w kraju lub za granicą. Każda z opisanych wyżej transakcji, będących przekazaniem bonu po jego emisji, kwalifikuje się jako transfer bonu w rozumieniu art. 2 pkt 45 uVAT.

Vouchery (bony), które Wnioskodawca zamierza nabywać i zbywać nie są emitowane przez Wnioskodawcę. Emitentem bonu w każdym przypadku jest osoba trzecia.

Wnioskodawca zamierza nabywać bony bądź to od ich emitenta bądź to od osoby trzeciej.

Spółka zamierza nabywać bony we własnym imieniu i na własny rachunek. W żadnym przypadku nie nawiązuje dodatkowej relacji prawnej ze zbywcą bonu, w szczególności nie zawiera umowy o pośredniczenie w sprzedaży, umowy dystrybucji lub promocji bonów. Jej działalność ma sprowadzać się wyłącznie do nabywania po niższej cenie i zbywania po wyższej cenie bony różnego przeznaczenia, a dochód Spółki ma stanowić różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną zakupu bonu.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym. Wnioskodawca pragnie uzyskać potwierdzenie w zakresie prawidłowego określenia skutków podatkowych wyżej opisanych systemów dystrybucji, tj. prawidłowej klasyfikacji bonów jednego lub różnego przeznaczenia na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.2020.106 t.j. z dnia 23 stycznia 2020 r.).

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy scharakteryzowane przez Wnioskodawcę w stanie faktycznym bony, będące przedmiotem transakcji między Spółką a jej kontrahentami, należy uznać za bony różnego przeznaczenia zgodnie z art. 2 pkt 44 i art. 8b ustawy o VAT?
2. Czy opisane przez Wnioskodawcę transakcje w stanie faktycznym dotyczące bonów, należy interpretować, jako transfer bonu różnego przeznaczenia w rozumieniu i art. 8b ust. 1 zd. 2 ustawy o VAT w zw. z art. 2 pkt 45?
3. Czy kwota lub jakakolwiek część kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy o VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad 1

Zdaniem Wnioskodawcy bony opisane w stanie faktycznym należy zakwalifikować jako bony różnego przeznaczenia (MPV) w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 2 pkt. 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług bonem jest instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, usługi, tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykonania instrumentu. Bon, pełniąc funkcję wynagrodzenia nie jest jednak instrumentem płatniczym i nie może być z nim utożsamiany. Istota funkcji bonu wykracza bowiem poza samą odpłatność za towar lub usługę. Bon, w ramach przedmiotowych, podmiotowych, czasowych i terytorialnych określonych przez emitenta, uprawnia jego posiadacza do wymiany bonu na określony towar lub usługę przez określonego dostawcę towarów lub usługodawcę (względnie na wiele lub wszystkie towary lub usługi oferowane przez dany podmiot) w określonym czasie i w określonych granicach (A. Nowak-Far [w:] VAT. Komentarz. Wyd. 15, red. T. Michalik, C.H. BECK Warszawa 2019).

Można mówić o bonie, jeżeli w tym instrumencie (względnie w powiązanej dokumentacji np. warunkach wykorzystania z bonu) określone są:

1) towary, które mają zostać dostarczone lub usługi, które mają zostać wykonane, a za które ich nabywca zapłaci w całości lub części bonem

lub

2) tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców, którzy będą zobowiązani do akceptacji płatności bonem za dostarczone towary lub wykonane usługi.

Wystarczy spełnienie tylko jednej z powyższych przesłanek. Dlatego też instrumenty, którymi Wnioskodawca zamierza handlować należy zakwalifikować jako bony, ponieważ tożsamość usługodawców, którzy będą zobowiązani do akceptacji płatności bonem za dostarczone towary lub wykonane usługi jest z góry określona na samym bonie lub w dokumentacji z nim związanej (są to np. (...)). Spełniona jest więc druga przesłanka. Pierwsza przesłanka pozostaje niespełniona, ponieważ usługi które mają być świadczone w zamian za bon, nie są wskazane wprost na bonach ani w powiązanej dokumentacji.

Emitenci bonów lub potencjalni dostawcy lub usługodawcy, którzy będą zobowiązani do akceptacji płatności bonem za dostarczone towary lub wykonane usługi, są określani w bonie. Oferta emitentów rozciąga się na towary i usługi branży gier komputerowych, w szczególności na sprzedaż licencji na gry komputerowe. Na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 uVAT, przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej stanowi świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 uVAT. Wobec powyższego, przeniesienie praw do gry komputerowej (licencji na oprogramowanie komputerowe) należy zakwalifikować jako świadczenie usług.

Jak już zostało wyżej wskazane, bon może być bądź to wymieniony bezpośrednio na towar lub usługę, bądź to może służyć do zasilenia konta użytkownika platformy. Wymiana kwoty z konta zasilonego bonem, na konkretną grę komputerową (oprogramowanie komputerowe) lub inny towar lub usługę, polega na umożliwieniu użytkownikowi platformy (który już nie posiada bonu) na korzystanie z gry w zakresie i na warunkach określonych każdorazowo przez konkretną platformę, na której posiadacz bonu zasiłił konto. Konkretny użytkownik uzyskuje wówczas dostęp do gry.

Bon walutowy nie określa jednak z góry konkretnej usługi ani towaru, precyzuje jedynie dostawcę towaru lub usługodawcę, a informacji tych nie zawiera także dokumentacja powiązana z bonem. Bony mogą być wymieniane na różne towary lub usługi w ramach jednej platformy (np. (...)), a zatem ani bon, ani dokumentacja z nim związana nie określają precyzyjnie towaru lub usługi, na jakie mogą być wymienione.

Z uwagi na fakt, że użytkownik, który w zamian za bon lub za wartość, którą doładował konto na platformie, nabył towar lub usługi, może mieć miejsce zamieszkania w dowolnym kraju UE lub nienależącym do UE, miejsce świadczenia usług lub dostawy towarów nie jest znane w chwili emisji bonu. Ani bony będące przedmiotem wniosku, ani dokumentacja z nimi związana nie ograniczają możliwości wymiany tych bonów na towary lub usługi albo walutę wirtualną jedynie w zakresie konta założonego i prowadzonego w jednym określonym kraju. Oznacza to, że dostawa towarów lub usługi mogą być świadczone wszędzie tam, gdzie aktualnie znajduje się użytkownik korzystający z bonu.

Zatem miejsce świadczenia usług, których dotyczą transferowane przez Wnioskodawcę bony, nie jest znane w chwili emisji bonów - nie jest bowiem znany konkretny usługobiorca, który po wymianie bonu na wirtualną walutę nabędzie usługę elektroniczną, ani kraj (a zatem miejsce świadczenia usług), w którym będzie znajdował się ostateczny usługobiorca, a który to wymieni bon na wirtualną walutę pozwalającą na skorzystanie z określonej usługi elektronicznej w ramach określonej platformy.

Kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu świadczenia usług, do których uprawnia bon, nie jest co do zasady znana w chwili emisji bonów, gdyż w przypadku emisji bonu nie będzie on miał z góry określone terytorium, na których można bon zrealizować zgodnie z regulaminem usługodawcy (zatem obiektywnie można nie ustalić stawki podatku od towarów i usług). Nie można jednak z góry wskazać jednoznacznie, jaka stawka VAT ostatecznie znajdzie zastosowanie, ze względu na fakt, że bon może być wykorzystany przez nabywcę, który w chwili emisji bonu nie jest znany.

Przez pojęcie bonu jednego przeznaczenia (ang. single purpose voucher - SPV) ustawa o VAT rozumie bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu (art. 2 pkt 43 ustawy o podatku od towarów i usług).

Bonem różnego przeznaczenia (ang. multi purpose voucher - MPV) jest każdy bon, który nie jest bonem jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy o podatku od towarów i usług).

Z powyższej definicji ustawowej wynika, że bon ma charakter bonu jednego przeznaczenia (SPV), gdy są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy jest znane w chwili emisji tego bonu,
- 2) kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Oznacza to, że bon jednego przeznaczenia nie musi być wymienialny na konkretne towary lub usługi. W momencie emisji bonu musi być natomiast jasne, po pierwsze, gdzie będzie miała miejsce dostawa towarów lub usług w zamian za bon (jakie będzie miejsce świadczenia dla czynności), zaś po drugie - jaka będzie kwota podatku należnego z tego tytułu (A. Bartosiewicz [w:] 1/17: Komentarz, wyd. XIV, Wolters Kluwer, Sopot 2020, art. 2.). Na przykładzie zaprezentowanego stanu faktycznego należy ocenić, że miejsce świadczenia nie będzie znane, ponieważ z bonu korzystać będą osoby niebędące podatnikami VAT.

W przypadku osób niebędących podatnikami VAT miejsce świadczenia należy ustalić zgodnie z art. 28k ustawy o VAT. Art. 28k ustawy o VAT stanowi, że miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Zgodnie z art. 2 ust. 26 przez usługi elektroniczne rozumie się usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011. Wynika z niego, że do „usług świadczonych drogą elektroniczną”, o których mowa w dyrektywie 2006/112/WE, należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie — ze względu na ich charakter - jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Jak zostało wskazane w opisie stanu faktycznego, bony służą wymianie na elektroniczne wersje gier komputerowych. W ocenie Wnioskodawcy cyfrowe wersje gry kwalifikowane są jako usługi elektroniczne, wobec czego miejsce spełnienia świadczenia w zamian za bon nie jest znane w chwili emisji bonu. W szczególności wskazać należy, że załącznik II do dyrektywy 2006/112/WE, w punkcie 4, jako przykład usług świadczonych drogą elektroniczną wskazuje bezpośrednio dostarczanie gier.

Jeżeli zaś chodzi o wiedzę (w chwili emisji bonu) na temat należnego podatku, to jest to zależne od tego, czy emitenci bonu oferują towary lub usługi opodatkowane jedną stawką (np. 23% na sprzedaż gier komputerowych), czy towary lub usługi opodatkowane różnymi stawkami (np. 5% lub 8% na książki w postaci fizycznej lub 23% na e-booki). W pierwszym przypadku wyemitowany bon będzie SPV, w drugim zaś MPV.

Drugiej przesłanki nie należy absolutyzować - okresowe zmiany w stawkach VAT nie wpływają na spełnienie tego kryterium, ponieważ chodzi o kwotę podatku, jaka byłaby należna, gdyby bon został zrealizowany w dniu jego emisji. Dla spełnienia drugiej przesłanki wystarczy, aby wszystkie towary lub usługi, które można nabyć w zamian za bon, podlegały opodatkowaniu według tej samej stawki podatku (A. Nowak-Far [w:] VAT. Komentarz Wyd. 15. red. T. Michalik. C.H. BECK Warszawa 2019). Z uwagi na opisane niżej opodatkowanie go w chwili emisji a także opodatkowania każdego kolejnego transferu tego bonu, emitenci dążą do emisji bonów różnego przeznaczenia poprzez, np. wprowadzenie do oferty towarów lub usług opodatkowanych według innej stawki (np. wprowadzenie do oferty sklepu z odzieżą butelkowanej wody mineralnej marki własnej) (A. Bartosiewicz [w:] VAT. Komentarz... op. cit.). Opisane w stanie faktycznym platformy oferują jednak usługi opodatkowane jedną stawką VAT.

Ad 2

W ocenie Wnioskodawcy transakcje opisane w stanie faktycznym dotyczące bonów, należy interpretować, jako transfer bonu różnego przeznaczenia w rozumieniu art. 8b ust. 1 zd. 2 ustawy o VAT w zw. z art. 2 pkt 45.

Przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 ust. 45 ustawy o podatku od towarów i usług). Wobec tego zarówno nabywanie przez Wnioskodawcę bonów od kontrahentów, jak i oferowanie ich dalszej sprzedaży, to jest występowanie w łańcuchu podmiotów transferujących bon do odbiorcy ostatecznego, należy w ocenie Wnioskodawcy zakwalifikować jako transfer bonu w rozumieniu art. 2 ust. 45 ustawy o VAT. Przepis ten nie ma odpowiednika w dyrektywie 2006/112/WE (tzw. dyrektywie voucherowej). Definicja transferu bonu (poza samą emisją) odnosi się do każdego przekazania bonu po emisji. Użycie określenia „przekazanie” sugeruje więc nie tyle przeniesienie własności, ale raczej faktyczne przeniesienie posiadania (w przypadku bonu mającego formę fizyczną) bądź przeniesienie prawa do bonu mającego postać inną niż fizyczna (Michalik, VAT Komentarz, wyd. 16, LEGALIS). Choć w samej definicji transferu bonu ustawodawca nie odnosi się do kwestii odpłatności, to jak wskazano w stanie faktycznym Wnioskodawca dokonuje transferu odpłatnie - dla kwalifikacji zjawiska nie ma to jednak znaczenia.

Z uwagi na fakt, że art. 8b ust. 1 zd. 2 ustawy o podatku od towarów i usług posługuje się pojęciem zdefiniowanym w art. 2 ust. 45 ustawy, a z jego treści nie wynika, że pojęcie to powinno być rozumiane w sposób odmienny, zdaniem Wnioskodawcy zgodnie z art. 8b ust. 1 zd. 2 uVAT nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniej transfer bonu (to jest jego przekazanie przez Wnioskodawcę). Pojęcie „wcześniejszy” odnosi się do faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenia lub część wynagrodzenia, a zatem odnosi się do wszystkich transferów, które poprzedzają wymianę bonu na towar lub usługę.

Ad 3

Kwota lub jakakolwiek część kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów nie podlega w ocenie Wnioskodawcy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy o VAT.

O ile w przypadku bonów jednego przeznaczenia ustawodawca przyjmuje, że opodatkowaniu podlega każdorazowy ich transfer - bez względu na ich późniejszą realizację

(art. 8a uVAT), o tyle w przypadku bonów różnego przeznaczenia sam transfer bonu nie wywołuje żadnych konsekwencji w podatku VAT (nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług) - opodatkowaniu podlega dopiero dostawa towarów lub świadczenie usług, za które wynagrodzeniem (całkowitym lub częściowym) jest bon (art. 8b ust. 1 uVAT).

W świetle zaprezentowanego stanu faktycznego istotne jest jednak, po pierwsze, zakwalifikowanie bonu jako SVP lub MVP. W przypadku, gdy bon kwalifikuje się jako MVP, transfer bonu nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a dopiero dostawa towaru (np. książki) lub świadczenie usługi (np. klucza do elektronicznej wersji gry komputerowej), za które wynagrodzeniem jest bon.

Jak wynika z odpowiedzi Wnioskodawcy na pytanie 1 i 2 wniosku, w ocenie Wnioskodawcy dokonuje On transferu bonów różnego przeznaczenia.

W odniesieniu do stanu faktycznego istotne znaczenie ma art. 8b ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają usługi pośrednictwa, dystrybucji lub promocji bonu różnego przeznaczenia, o ile transferu MPV dokonuje podatnik niebędący emitentem. Oznacza to, że świadczenie usług na rzecz emitenta, w postaci usług pośrednictwa w sprzedaży, dystrybucji lub promocji (a także innych usług, gdyż katalog nie jest zamknięty), stanowi przedmiot opodatkowania VAT. Świadczenie takich usług jednak wymaga wejścia w relację umowną pomiędzy emitentem, a pośrednikiem/dystrybutorem/promotorem MPV, dlatego też transfer bonu niebędący wykonaniem takiej umowy nie kwalifikuje się do art. 8b ust. 2 ustawy o VAT i zgodnie z art. 8a ust. 1 zd. 2 nie podlega opodatkowaniu VAT. Umowa ta nie musi przyjąć żadnej szczególnej formy, ale powinna odzwierciedlać relację pomiędzy zlecającym usługi emitentem a przyjmującym zlecenie pośrednikiem, dystrybutorem lub promotorem.

Dokonując oceny stanu faktycznego Wnioskodawca przyjmuje, że z uwagi na brak wiążącej Go z emitentem (lub innym podmiotem trzecim) relacji zlecenia usług dystrybucji, pośredniczenia lub promocji, uzyskiwany przez Niego dochód nie spełnia kryteriów przyjętych w art. 8b ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a co za tym idzie, w całości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 8b ust. 1 in fine uVAT.

Odnosząc się do powyższego zagadnienia należy uznać, że także w przypadku, gdy dystrybutor sprzedaje bony różnego przeznaczenia, sama marża przezeń osiągnięta nie może

być traktowana jako wynagrodzenie z tytułu jakiegokolwiek usługi - byłoby to sprzeczne z regulacją art. 8b ust. 1 zd. 2, które przewiduje wprost, że sam transfer bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu. Skoro więc podmiotem dokonującym transferu jest emitent oraz każdy z dystrybutorów, a transfer takiego bonu nie podlega opodatkowaniu, w związku z tym, bez względu na to czy z tytułu transferu pobierana jest odpłatność czy nie - sam transfer nie będzie podlegał opodatkowaniu, a ponieważ transfer jest czynnością rozpoznaną przez ustawodawcę jako czynność niepodlegającą opodatkowaniu, to jakiegokolwiek kwoty otrzymane lub należne z tytułu transferu takiego bonu nie będą objęte podatkiem (A. Nowak-Far [w:] VAT Komentarz Wyd. 15, red. T. Michalik. C.H. BECK Warszawa 2019).

W ocenie Wnioskodawcy, więc cała operacja transferu MPV nie podlega pod VAT, bez względu na to, czy Klient rozpozna marżę, czy też nie. Gdy dochodzi do sprzedaży bonów różnego przeznaczenia, sama marża osiągnięta ze sprzedaży nie może być traktowana jako wynagrodzenie z tytułu jakiegokolwiek usługi, z tego tylko powodu, że sprzedawca występuje w łańcuchu podmiotów pomiędzy emitentem a ostatecznym nabywcą - byłoby to sprzeczne z regulacją art. 8b ust. 1 zd. 2, która przewiduje wprost, że sam transfer bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu.

Skoro więc podmiotem dokonującym transferu jest emitent oraz każdy z kolejnych sprzedawców, a transfer takiego bonu nie podlega opodatkowaniu w związku z tym, bez względu na to czy z tytułu transferu pobierana jest marża czy nie - sam transfer nie będzie podlegał opodatkowaniu, a ponieważ transfer jest czynnością rozpoznaną przez ustawodawcę jako czynność niepodlegającą opodatkowaniu, to jakiegokolwiek kwoty otrzymane lub należne z tytułu transferu takiego bonu nie będą objęte podatkiem (Nowak-Fara w Ustawa o VAT. Komentarz. Michalik 2019, wyd. 15).

Konkluzja ta znajduje potwierdzenie w motywie 10 preambuły dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 (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.UE.L.2016.177.9 z dnia 2016.07.01), który przewiduje, że:

(10) Podatkowi VAT podlegałyby wyłącznie usługi pośrednictwa lub odrębne świadczenie usług, takich jak usługi dystrybucji lub promocji. W związku z tym w przypadku gdy podatnik, który nie działa we własnym imieniu, otrzyma jakiegokolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane na zasadach ogólnych VAT.

Wskazać dodatkowo należy, że zgodnie z art. 30b ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE wskazuje, że każdy poprzedzający transfer bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu VAT.

To właśnie przez pryzmat tak określonego celu dyrektywy 2006/112 ujętego w powyższym motywie, jako opodatkowanie świadczenia w przypadku gdy zostało uzgodnione „odrębne wynagrodzenie” przy transferze bonu należy odczytać sformułowanie „opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu” (art. 8b ust. 2 ustawy o VAT). Opodatkowanie pojawi się więc wówczas, jeśli strony umówią się w taki sposób, że dany podatnik, dokonujący transferu bonów różnego przeznaczenia świadczyć będzie na rzecz drugiej strony (emitenta, dostawcy towarów/usługodawcy lub dowolnego innego podmiotu) usługę pośrednictwa lub jakąkolwiek inną usługę, jeżeli usługa ta spełnia łącznie dwie przesłanki:

a) daje się zidentyfikować - oznacza to, że w konkretnej relacji między stronami poza samym nabyciem w celu odprzedaży bonu różnego przeznaczenia podatnik (dystrybutor) wykonuje jeszcze na rzecz innego podmiotu pewne czynności, które można zidentyfikować (niekoniecznie poprzez nadanie im określonej nazwy czy statusu) jako działania odrębne od samego transferu bonu (czy szerzej - nabycia bonu dokonanego w celu odprzedaży). Należy też przyjąć, że wynagrodzenie z tytułu tej usługi powinno zostać stosownie określone i zidentyfikowane jako odrębne od samej marży z tytułu sprzedaży bonu wynagrodzenie za owo dodatkowe świadczenie;

b) jest usługą dotyczącą bonu różnego przeznaczenia - ustawodawca nie określa ani rodzaju, ani charakteru tego związku świadczenia z bonem różnego przeznaczenia - można jednak przyjąć, że istotą tego warunku jest to, aby usługa była wykonywana dlatego, że dane bony różnego przeznaczenia są przedmiotem obrotu przez podmiot wykonujący usługę.

Należy dodać jednak, że przepis art. 8b ust. 2 nie określa tego, kto powinien być nabywcą usługi pośredniczenia - nie oznacza to zatem, że warunkiem jest świadczenie usług na rzecz podatnika, który dokona dostawy towarów lub świadczenia usług (Nowak-Fara w Ustawa o VAT. Komentarz. Michalik 2019. wyd. 15). Choć każda relacja prawna wymaga osobnej oceny i kwalifikacji, w ocenie Wnioskodawcy musi przynajmniej istnieć relacja pomiędzy podmiotem świadczącym usługi pośredniczenia, dostawy lub promocji, a zlecającym (jak zostało wspomniane wyżej).

Warto na koniec wyraźnie odróżnić kolokwialne znaczenie pojęcia pośredniczenia od jego znaczenia na gruncie art. 8b ust. 2 ustawy o VAT. Sam fakt pełnienia roli ogniwa w łańcuchu transakcji, których przedmiotem jest MPV, nie stanowi jeszcze usługi pośredniczenia w rozumieniu art. 8b ust. 2 ustawy o VAT. Pośredniczenie w tym rozumieniu jest usługą występowania w imieniu lub na rzecz zlecającego.

Podsumowując, w ocenie Wnioskodawcy opodatkowanie transferu pojawi się więc wówczas, jeśli strony umówią się w taki sposób, że dany podatnik, dokonujący transferu bonów różnego przeznaczenia świadczyć będzie na rzecz drugiej strony (emitenta, dostawcy towarów/usługodawcy lub dowolnego innego podmiotu) usługę pośrednictwa lub jakąkolwiek inną usługę, jeżeli usługa ta spełnia łącznie dwie przesłanki:

1) jest usługą identyfikowalną

oraz

2) jest usługą dotyczącą bonu różnego przeznaczenia.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe - w zakresie uznania bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę, jest nieprawidłowe - w zakresie braku opodatkowania kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.), zwanej dalej „ustawą”, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przez towary – na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy – przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy – bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy).

Emisja bonu – w myśl art. 2 pkt 42 ustawy – to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Natomiast przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy).

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W myśl art. 8a ust. 1 ustawy – transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy – 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy – jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 ustawy).

Zgodnie z art. 8b ust. 1 ustawy – 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Należy także zwrócić uwagę na brzmienie art. 8b ust. 2 ustawy, w myśl którego – w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT w Polsce i zamierza podjąć działalność w zakresie nabywania i zbywania bonów (voucherów), które w obrocie nazywa się też przedpłaconymi kartami podarunkowymi.

Bony, które Wnioskodawca zamierza sprzedawać pozwalają na zasilenie konta na platformach sprzedażowych, takich jak m.in. (...). Są to bony walutowe, opiewające na konkretną wartość pieniężną. Bony dostępne są albo wyłącznie w formie cyfrowej albo w formie fizycznej karty (z kodem). Posiadacz bonu może realizując go doładować swoje konto na platformach sprzedażowych, które oferują zakup m.in. gier komputerowych. Po osiągnięciu określonej kwoty na koncie przypisanym do konkretnego użytkownika, może dokonać wymiany tej kwoty na konkretny towar lub usługę. W zamian za bon ich nabywcy mogą nabyć od emitenta lub innego podmiotu, licencję na elektroniczną wersję gry komputerowej (oprogramowanie komputerowe), podobne oprogramowanie komputerowe (np. dodatki do gier) lub przedmiot elektroniczny (tzw. digital item), np. tzw. skórki, wyodrębnione tekstury graficzne przyporządkowane do jednego rodzaju przedmiotu w grze i nadające temu przedmiotowi innego wyglądu zewnętrznego. W zależności od platformy oferowane są także dodatkowe usługi, jak np. usługa subskrypcji (...) w sklepie (...), która polega na wykupionym dostępie do usług świadczonych przez dostawcę. Subskrypcja, w zależności od obowiązującego regulaminu usługi, polega na nieograniczonym dostępie do trybu wieloosobowego online, dostępu do comiesięcznego pakietu gier komputerowych bez konieczności nabywania dodatkowej licencji lub na rabacie na towary lub usługi oferowane przez np. (...) w ramach swojego sklepu (...). Platformy emitentów dostępne są powszechnie na całym świecie, z nielicznymi wyjątkami (...).

Z charakteru bonu i dokumentacji z nim powiązanej wynika, że zarejestrowany użytkownik platformy może zrealizować bon (wymienić go na towar lub usługę, lub zasilić konto) niezależnie od aktualnego miejsca pobytu użytkownika.

Wnioskodawca planuje prowadzić działalność, w ramach której będzie występował jako ogniwo w łańcuchu transferów bonów, poprzez nabywanie bonów od kontrahentów w kraju lub za granicą, a następnie sprzedaż bonów po wyższej cenie potencjalnym ostatecznym odbiorcom za pośrednictwem platform elektronicznych (na których przeważnie nabywcami są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej albo niebędące podatnikami podatku VAT) lub też hurtową sprzedaż do podmiotu trzeciego albo spółki zależnej w kraju lub za granicą.

Vouchery (bony), które Wnioskodawca zamierza nabywać i zbywać nie są emitowane przez Wnioskodawcę. Emitentem bonu w każdym przypadku jest osoba trzecia.

Wnioskodawca zamierza nabywać bony bądź to od ich emitenta bądź to od osoby trzeciej.

Wnioskodawca zamierza nabywać bony we własnym imieniu i na własny rachunek. W żadnym przypadku nie nawiązuje dodatkowej relacji prawnej ze zbywcą bonu, w szczególności nie zawiera umowy o pośredniczenie w sprzedaży, umowy dystrybucji lub promocji bonów. Działalność Wnioskodawcy ma sprowadzać się wyłącznie do nabywania po niższej cenie i zbywania po wyższej cenie bony różnego przeznaczenia, a dochód ma stanowić różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną zakupu bonu.

W związku z tak przedstawionym opisem sprawy wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii uznania ww. bonów za bony różnego przeznaczenia oraz braku opodatkowania ich transferu przez Wnioskodawcę.

W pierwszej kolejności należy dokonać oceny czy bony opisane we wniosku stanowią bony, w rozumieniu art. 2 pkt 41 ustawy. Wnioskodawca wskazał, że bony, które Wnioskodawca zamierza sprzedawać pozwalają na zasilenie konta na platformach sprzedażowych, takich jak m.in. (...), w ramach to których platform można nabyć towary lub usługi. Dodatkowo emitenci bonów lub potencjalni dostawcy lub usługodawcy, którzy będą zobowiązani do akceptacji płatności bonem za dostarczone towary lub wykonane usługi, są określani w bonie.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że skoro z przyjęciem opisanego we wniosku bonu wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, które są określone w tym bonie, to uznać należy go za bon, o którym mowa w art. 2 pkt 41 ustawy.

Jak już wcześniej wskazano, przez bon jednego przeznaczenia należy rozumieć taki bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których dany bon

dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu. Natomiast za bon różnego przeznaczenia uznaje się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

Z wniosku wynika, że bon może być wymieniony na towar, usługę elektroniczną, bądź może służyć do zasilenia konta użytkownika platformy. Użytkownik platformy może zrealizować bon w dowolnym kraju UE lub nienależącym do UE. Dostawa towarów lub usługi mogą być świadczone wszędzie tam, gdzie aktualnie znajduje się użytkownik korzystający z bonu. Zatem miejsce świadczenia usług, których dotyczą transferowane przez Wnioskodawcę bony, nie jest znane w chwili emisji bonów - nie jest bowiem znany kraj ani konkretny usługobiorca, który nabędzie towar lub usługę elektroniczną. Nie jest również znana kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu świadczenia usług elektronicznych lub dostawy towarów, których dotyczą transferowane przez Wnioskodawcę bony.

Zgodnie z art. 28k ust. 1 ustawy – miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Natomiast przez usługi elektroniczne – w rozumieniu art. 2 pkt 26 ustawy – należy rozumieć usługi świadczone drogą elektroniczną, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że transferowane przez Wnioskodawcę bony nie są bonami jednego przeznaczenia, ponieważ w momencie emisji tego bonu nie jest możliwym określenie miejsca dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy oraz kwota należnego podatku z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług. W konsekwencji opisane we wniosku bony stanowią bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy. Tym samym ich transfer nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 8b ust. 1 zdanie drugie ustawy.

Podsumowując, scharakteryzowane przez Wnioskodawcę w opisie sprawy bony, będące przedmiotem transakcji między Wnioskodawcą a Jego kontrahentami, należy uznać za bony różnego przeznaczenia, o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy co oznacza, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega zatem faktyczne świadczenie usług lub dostawa

towarów, których te bono dotyczą, nie zaś dokonywany przez Wnioskodawcę transfer tych bonów.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1 i 2 **jest prawidłowe**.

Na tle przedstawionego opisu sprawy Wnioskodawca ma wątpliwości czy kwota lub jakakolwiek część kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca planuje prowadzić działalność, w ramach której będzie występował jako ogniwo w łańcuchu transferów bonów, poprzez nabywanie bonów od kontrahentów w kraju lub za granicą, a następnie sprzedaż bonów po wyższej cenie potencjalnym ostatecznym odbiorcom za pośrednictwem platform elektronicznych (na których przeważnie nabywcami są osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej albo niebędące podatnikami podatku VAT) lub też hurtową sprzedaż do podmiotu trzeciego albo spółki zależnej w kraju lub za granicą. Bony, które Wnioskodawca zamierza nabywać i zbywać nie są emitowane przez Wnioskodawcę. Emitentem bonu w każdym przypadku jest osoba trzecia. Wnioskodawca zamierza nabywać bony od ich emitenta bądź od osoby trzeciej. Wnioskodawca zamierza nabywać bony we własnym imieniu i na własny rachunek. Wnioskodawca nie będzie zawierał ze zbywcą umowy o pośredniczenie w sprzedaży, umowy dystrybucji lub promocji bonów. Działalność Wnioskodawcy ma sprowadzać się wyłącznie do nabywania po niższej cenie i zbywania po wyższej cenie bonów różnego przeznaczenia, a dochód Wnioskodawcy ma stanowić różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną zakupu bonu.

Odnosząc się zatem do wątpliwości Wnioskodawcy wskazać należy na art. 8b ust. 2 ustawy, z którego wynika, że w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik faktycznie świadczący usługi w zamian za ten bon, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Uwzględniając powyższy przepis w odniesieniu do przedstawionego opisu sprawy należy wskazać, że Wnioskodawca będzie występował jako ogniwo w łańcuchu transferów bonów różnego przeznaczenia, zatem Wnioskodawcę należy uznać za dystrybutora tych bonów. Działalność Wnioskodawcy ma sprowadzać się wyłącznie do nabywania bonów różnego przeznaczenia po niższej cenie i zbywania ich po wyższej cenie. Należy wskazać, że mimo tego, że transakcja związana z bonem różnego przeznaczenia opodatkowana jest dopiero

przy ostatecznym dostarczeniu towaru lub usługi, to dystrybucja tych bonów na zasadach handlowych sama w sobie stanowi świadczenie usługi podlegającej opodatkowaniu, niezależnej od dostawy towaru lub usługi, których te bony dotyczą. Zatem gdy dystrybutor sprzedaje bony różnego przeznaczenia marża osiągnięta z tytułu ich sprzedaży traktowana jest jako wynagrodzenie za usługi dystrybucji podlegające opodatkowaniu stosownie do ww. art. 8b ust. 2 ustawy.

Fakt, że Wnioskodawca nie będzie zawierał żadnych umów z podmiotami, od których będzie nabywał bony, nie skutkuje tym, że świadczone przez Wnioskodawcę usługi dystrybucji bonów różnego przeznaczenia nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

Z uwagi na powyższe, nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że w przypadku, gdy dystrybutor sprzedaje bony różnego przeznaczenia, osiągnięta przez niego marża nie może być traktowana jako wynagrodzenie z tytułu jakiegokolwiek usługi. Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 3, zgodnie z którym kwota lub jakakolwiek część kwoty jaką Wnioskodawca otrzymuje z tytułu transferu bonów nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 8b ust. 2 ustawy **jest nieprawidłowe**.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu zdarzenia przyszłego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193 ze zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...), za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.7. 0111-KDIB3-1.4012.586.2018.5.BW

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0111-KDIB3-1.4012.586.2018.5.BW |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2018-10-15 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/373453... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 12 lipca 2018r. (data wpływu 24 lipca 2018r.), uzupełnionym pismem z 7 sierpnia 2018r. L. Dz. 751/MPi/DP/2018 (data wpływu 12 września 2018r.) oraz pismem z 26 września 2018r. (data wpływu 1 października 2018r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- braku opodatkowania podatkiem VAT oraz
- braku dokumentowania fakturą VAT lub na kasie rejestrującej

sprzedaży karty podarunkowej – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24 lipca 2018 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej m.in. podatku od towarów i usług m.in. w zakresie:

- opodatkowania podatkiem VAT oraz
- dokumentowania fakturą VAT lub na kasie rejestrującej

sprzedaży karty podarunkowej.

Ww. wniosek został uzupełniony:

- pismem z 7 sierpnia 2018r. L. Dz. 751/MPi/DP/2018 (data wpływu 12 września 2018r.) przesłanym w związku z wezwaniem tut. organu z 31 sierpnia 2018r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.586.2018.2.BW, 0111-KDIB2-1.4010.285.2018.2.AP. oraz
- pismem z 26 września 2018r. L. Dz. 790/MPi/DP/2018 (data wpływu 1 października 2018r.) przesłanym w związku z wezwaniem tut. organu z 19

września 2018r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.586.2018.4.BW, 0111-KDIB2-1.4010.285.20184.AP.

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca (Spółka) jest czynnym zarejestrowanym podatnik VAT oraz polskim rezydentem podatkowym prowadzącym działalność gospodarczą w Polsce. W ofercie Spółki znajdują się m.in. usługi jazdy samochodami sportowymi po zamkniętym torze wyścigowym oraz różnego rodzaju towary.

W celu zachowania konkurencyjności na rynku oraz pozyskania nowych klientów Spółka będzie oferowała karty podarunkowe i vouchery. Obydwa przedmioty są rodzajem znaku legitymacyjnego zakupionego przez klienta w celu późniejszego wykorzystania lub też wręczenia drugiej osobie. Karty podarunkowe i vouchery reprezentują pewną z góry określoną wartość wyłącznie w stosunku do jej wystawcy, w tym wypadku Wnioskodawcy.

Różnica pomiędzy kartą podarunkową a voucherem polega na tym, że pierwsza z nich uprawnia klienta do nabycia dowolnego towaru z asortymentu Spółki lub też dowolnej usługi. Karty podarunkowe są kwotowe, tzn. klient będzie mógł wybrać dowolne towary lub usługi do kwoty wyszczególnionej na karcie podarunkowej, w tym także które są opodatkowane różnymi stawkami podatku. Karta podarunkowa nie może zostać wymieniona na gotówkę. Jeżeli klient nie wykorzysta podczas zakupów całej kwoty wyszczególnionej na karcie, różnica nie jest zwracana w gotówce, tylko może być wykorzystana w przyszłości. W przypadku, gdy kwota zakupionych towarów przekracza wartość karty podarunkowej, posiadacz karty jest zobowiązany do zapłaty różnicy. Karta podarunkowa jest ważna jeden rok od dnia zakupu. Niewykorzystane środki na karcie (w tym również cała wartość karty), która utraciła ważność, nie są zwracane. Spółka nie ma wpływu na to kiedy, ani czy klient dokona zakupu towarów lub usług za pomocą karty podarunkowej.

Z kolei voucher upoważnia nabywcę do jego wymiany na skonkretyzowany towar lub usługę, np. przejazd samochodem sportowym po torze wyścigowym. Jednakże, zgodnie z regulaminem, usługa może zostać zamieniona na inną, o podobnej wartości wyszczególnionej na voucherze. Voucher reprezentuje określoną kwotę, równą wartości usługi lub towaru. Voucher nie podlega wymianie na gotówkę. Termin ważności vouchera wynosi jeden rok od dnia zakupu, przy czym odpłatnie ważność vouchera może zostać przedłużona o kolejny rok. Nie będzie możliwe wykorzystanie vouchera po upływie terminu lub wymiana jego na gotówkę.

Natomiast w piśmie z 7 sierpnia 2018r. na pytania tut. Organu zawarte w wezwaniu Wnioskodawca wyjaśnił:

- Karty podarunkowe - Karty podarunkowe będą sprzedawane zarówno osobom prowadzącym działalność gospodarczą, jak i osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Vouchery - Vouchery będą sprzedawane zarówno

osobom prowadzącym działalność gospodarczą, jak i osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej.

- Sprzedaż kart podarunkowych lub Voucherów będzie uzależniona od spełnienia na rzecz Wnioskodawcy świadczenia pieniężnego w postaci zapłaty kwoty odpowiadającej wartości Karty podarunkowej lub Vouchera. Poza wskazanym powyżej świadczeniem pieniężnym, Wnioskodawca nie będzie otrzymywał innych korzyści. Podsumowując: Karty podarunkowe - Wnioskodawca będzie otrzymywał świadczenie pieniężne w zamian za wydanie karty podarunkowej. Voucher - Wnioskodawca będzie otrzymywał świadczenie pieniężne w zamian za wydanie vouchera.
- Karty podarunkowe - cena karty podarunkowej będzie ograniczona do jednej z wartości określonej w cenniku Wnioskodawcy (przykładowo 500 zł, 1000 zł 1500 zł itp.). Niemniej jednak posiadacz karty podarunkowej w momencie jej realizacji może dokonać zakupu towarów lub usług w kwocie przekraczającej wartości nominalną karty podarunkowej. W takim wypadku posiadacz karty będzie zobowiązany do dopłaty różnicy. Vouchery - cena vouchera zależy od rodzaju zakupionej usługi, np. rodzaj samochodu (marka i model samochodu). Tym samym ceną vouchera będzie każdorazowo wartość usługi, jaką Wnioskodawca zobowiąże się wykonać w przyszłości dla posiadacza vouchera.
- Karty podarunkowe - płatność za karty podarunkowe będzie dokonywana w momencie wydania karty podarunkowej, tj. określenia reprezentowanej wartości i przekazania jej płatczemu. Voucher - płatność za voucher będzie dokonywana w momencie wydania vouchera, tj. określenia usługi, którą Wnioskodawca będzie zobowiązany do wykonania, oraz przekazania vouchera płatczemu. Dodatkowo na pytania dotyczące voucherów Wnioskodawca wskazał:
 - Klient w momencie nabycia vouchera wybiera określoną usługę o określonej wartości. Voucher może być realizowany w dowolnej dacie w ciągu roku od jego zakupu. Z tego powodu, Wnioskodawca nie wie kiedy usługa będzie świadczona na rzecz posiadacza vouchera. Ponadto, w momencie realizacji vouchera, posiadacz może zmienić markę i model samochodu oraz tor, na którym ma być świadczona usługa.
 - W momencie nabycia vouchera, klient określa jaka usługa ma zostać wykonana przy realizacji vouchera (np. przejazd po torze wyścigowym samochodem marki Tesla model S lub Lamborghini Gallardo LP570-4 Spyder). Niemniej jednak, posiadacz vouchera w momencie jego realizacji może zmienić model i markę
 - Tak, cena voucherów będzie odzwierciedlała wartość usługi.
 - Z racji charakteru świadczonej usługi, nie jest możliwe jej podzielenie na części.
 - Nie będzie możliwości zwrotu vouchera w jakimkolwiek wypadku.
 - Nie będzie możliwości zwrotu vouchera w jakimkolwiek wypadku, jednakże istnieje możliwość odpłatnego przedłużenia ważności vouchera o kolejny rok.
 - Jeżeli wartość usługi będzie niższa niż nominalna vouchera, różnica nie będzie zwracana posiadaczowi vouchera.

W związku z powyższym opisem, w zakresie podatku od towarów i usług, Wnioskodawca zadał m.in. następujące pytania (oznaczone nr 1 i nr 5):

- Czy prawidłowa jest interpretacja Spółki, że w momencie sprzedaży karty podarunkowej nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu sprzedaży karty lub też zapłaty zaliczki za przyszłe, nieokreślone dostawy towarów lub świadczenie usług, lecz obowiązek podatkowy powstaje w momencie realizacji karty podarunkowej, tzn. w momencie zapłaty kartą podarunkową za dostawę towarów lub świadczenie usług? (pytanie oznaczone nr 1)
- Czy prawidłowa jest interpretacja Spółki, że w momencie sprzedaży karty podarunkowej Wnioskodawca nie ma obowiązku dokumentowania sprzedaży za pomocą faktury lub zaewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej, lecz powinna wystawić fakturę lub zaewidencjonować transakcję na kasie rejestrującej w chwili wyświadczenia usługi lub wydania towaru? (pytanie oznaczone nr 5)

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie ww. pytań:

Ad 1.

Zdaniem Wnioskodawcy, w momencie sprzedaży karty podarunkowej nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu sprzedaży karty podarunkowej, lecz powstanie on dopiero w momencie realizacji karty podarunkowej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej „ustawa o VAT”) przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT są odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Przez odpłatną dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT rozumie się przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Zaś przez towar, zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Natomiast przez świadczenie usług zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT rozumie się świadczenia na rzecz innego podmiotu, które nie stanowią dostawy towarów. Zgodnie z przyjętym w doktrynie i orzecznictwie poglądem tak szerokie określenie w tym przepisie pojęcia świadczenia usług odzwierciedla jedną z podstawowych cech VAT - zasadę powszechności opodatkowania (Matarewicz Jacek, Piątkowska-Chmiel Anna, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, wyd. III r. 2017, SIP LEX 2018). Jednakże, pomimo tak szerokiego określenia przedmiotu opodatkowania, nie można uznać, iż każde zachowanie podatnika VAT jest opodatkowane. Potwierdza to przykładowo wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2017 roku (sygn. akt III SA/Wa 873/16). Dychotomiczny podział na gruncie u.p.t.u. na świadczenie usług i dostawę towarów nie oznacza, że wypełnia on wszelkie przejawy bogatej aktywności podmiotów gospodarczych, a każdy przepływ środków finansowych, odbywający się pomiędzy podatnikami VAT, musi być przyporządkowany świadczeniu usług lub dostawie towarów.

Zauważyć jednak należy, iż zgodnie z orzecznictwem, aby uznać dane zachowanie podatnika za świadczenie usług należy spełnić określone przesłanki. Przede wszystkim usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku, którego istnieje bezpośredni jego odbiorca odnoszący korzyść związaną z tym świadczeniem. Przykładowo w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 30 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Bd 1006/17). Usługą jest tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument odbiorca świadczenia

odnoszący z niego korzyść (choćby potencjalną). Ponadto musi istnieć ekwiwalentność świadczeń, czyli bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a zapłatą z drugiej strony. Niezaistnienie którejkolwiek z przesłanek powoduje, iż należy uznać, że dana transakcja nie może zostać uznana za świadczenie usług.

Przechodząc do analizy przedstawionego stanu faktycznego, należy zauważyć, iż karta podarunkowa jest dokumentem odzwierciedlającym pewną wartość pieniężną, uprawniającą do późniejszego nabycia towarów lub usług, do wysokości kwoty uznanej na danej karcie. Karta podarunkowa sama w sobie nie zaspokaja potrzeb nabywcy. Oznacza to, że karta podarunkowa nie może zostać traktowana, jako towar, czy też jako usługa. Tym samym sprzedaż karty podarunkowej nie może zostać potraktowana, jako jedna z czynności zawarta w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT a więc podlegająca ustawie o VAT.

Jednocześnie karta podarunkowa nie może zostać potraktowana jako zaliczka za dostawę towarów lub świadczenie usług w przyszłości. Zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje z chwilą otrzymania zaliczki. Niemniej jednak, jak podkreśla się w orzecznictwie zaliczka musi dotyczyć skonkretyzowanych świadczeń.

Przykładowo w wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. (sygn. C-419/02) w sprawie BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ud przeciwko Commissioners of Customs & Excise, Trybunał orzekł, iż aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności, (...) w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone.

W momencie zakupu karty podarunkowej, Spółka nie wie i nie jest w stanie przewidzieć, jakie towary lub usługi zostaną zakupione przez posiadacza karty. Tym samym nie można przyporządkować sprzedaży karty do nabycia w przyszłości przez klienta konkretnego świadczenia i wydanie karty podarunkowej nie może zostać potraktowane jako zaliczka.

Finalnie oznacza to, iż obowiązek podatkowy wystąpi zgodnie z zasadą ogólną, zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. tj. w momencie dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

Potwierdzenie powyższych rozważań znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach indywidualnych wydanych w podobnych sprawach faktycznych, przykładowo:

- interpretacja indywidualna DKIS z dnia 13 października 2017 r. sygn. 0111-KDIB3-1 4012.384.2017.1.ICz:
- W konsekwencji zatem, sama czynność wydania vouchera jeżeli voucher zastępuje środki pieniężne, tj. jego posiadacz „płaci nim” w momencie nabycia towarów czy usług, nie powinna być utożsamiana z dostawą towaru i świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT.

- Mając na uwadze przywołane przepisy prawa oraz opis sprawy należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie sprzedaż przez Wnioskodawcę na rzecz klienta voucherów uprawniających do zakupu usług gastronomicznych w określonych restauracjach nie stanowi dostawy towarów ani świadczenia usług i nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług wyznaczonym przez przepis art. 5 ust. 1 ustawy o VAT.
- interpretacja indywidualna DKIS z dnia 10 października 2017 r.. sygn. 0114-KDIP4.4012.416.2017.2.MP:

W analizowanej sprawie, w momencie sprzedaży bonów turystycznych Spółce X nie ma możliwości określenia, jakie usługi z ofert Wnioskodawcy zostaną nabyte przy ich wykorzystaniu oraz w jakiej dacie to nastąpi. W konsekwencji, wpłata związana z wydaniem Bonów nie będzie stanowić zaliczki ani przedpłaty w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

Dopiero realizacja bonu, czyli fizyczne skorzystanie z usługi przez dysponenta bonu, regulującego zapłatę poprzez wręczenie bonu, jest czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Wykonanie usługi za bony podlega opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych według stawek właściwych dla danej usługi. Wówczas w przedmiotowej sprawie znajdują zastosowanie przepisy art. 19a ustawy o VAT.

Podsumowując, sprzedaż karty podarunkowej nie będzie stanowić czynności opodatkowanej podatkiem VAT, jak również nie będzie formą zaliczki. Z tego powodu obowiązek podatkowy powstanie dopiero w momencie dokonania dostawy lub też wykonania usługi, czyli w momencie realizacji karty podarunkowej.

Ad 5.

Zdaniem Spółki, z racji tego, iż sprzedaż karty podarunkowej nie stanowi dostawy towarów ani świadczenia usług i do takiej transakcji nie ma zastosowania ustawa o VAT, Spółka nie będzie obowiązana do udokumentowania transakcji fakturą VAT lub zaewidencjonowania transakcji na kasie rejestrującej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; dalej „ustawa o VAT”) przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT są odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Przez odpłatną dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT rozumie się przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Zaś przez towar, zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Natomiast przez świadczenie usług zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT rozumie się świadczenia na rzecz innego podmiotu, które nie stanowi dostawy towarów. Zgodnie z przyjętym w doktrynie i orzecznictwie poglądem tak szerokie określenie w tym przepisie pojęcia świadczenia usług odzwierciedla jedną z podstawowych cech VAT - zasadę powszechności opodatkowania (Matarewicz Jacek, Piątkowska-Chmiel Anna, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, wyd. III r. 2017, SIP LEX 2018). Jednakże, pomimo tak szerokiego określenia przedmiotu opodatkowania, nie można uznać, iż każde zachowanie podatnika VAT jest

opodatkowany. Potwierdza to przykładowo wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2017 roku (sygn. akt III SA/Wa 873/16) Dychotomiczny podział na gruncie u.p.t.u. na świadczenie usług i dostawę towarów nie oznacza, że wypełnia on wszelkie przejawy bogatej aktywności podmiotów gospodarczych, a każdy przepływ środków finansowych, odbywający się pomiędzy podatnikami VAT, musi być przyporządkowany świadczeniu usług lub dostawie towarów. Zauważyć jednak należy, iż zgodnie z orzecnictwem, aby uznać dane zachowanie podatnika za świadczenie usług należy spełnić dwie przesłanki. Przede wszystkim usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku, którego istnieje bezpośredni jego odbiorca odnoszący korzyść związaną z tym świadczeniem. Przykładowo w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 30 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Bd 1006/17) Usługą jest tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący z niego korzyść (choćby potencjalną). Ponadto musi istnieć ekwiwalentność świadczeń, czyli bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a zapłatą z drugiej strony. Niezaistnienie którejkolwiek z przesłanek powoduje, iż należy uznać, że dana transakcja nie może zostać uznana za świadczenie usług.

Przechodząc do analizy przedstawionego stanu faktycznego, należy zauważyć, iż karta podarunkowa jest dokumentem odzwierciedlającym pewną wartość pieniężną, uprawniającą do późniejszego nabycia towarów lub usług, do wysokości kwoty uznanej na danej karcie. Karta podarunkowa sama w sobie nie zaspokaja potrzeb nabywcy. Oznacza to, że karta podarunkowa nie może zostać traktowana, jako towar, czy też jako usługa. Tym samym, sprzedaż karty podarunkowej nie może zostać potraktowane, jako jedna z czynności zawarta w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. a więc podlegająca ustawie o VAT.

Obowiązki związane z dokumentowaniem zdarzeń gospodarczych regulowane są w Dziale IX ustawy o VAT. W przypadku faktur są to art. 106a - 108 ustawy o VAT, a w przypadku kas rejestrujących jest to art. 111 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 106a ustawy o VAT przepisy rozdziału 1 Działu IX ustawy o VAT stosuje się m.in. do sprzedaży. Ponadto zgodnie z art. 111 ustawy o VAT Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących Sprzedaż jest pojęciem normatywnym, zdefiniowaną w art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, przez którą to rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Zgodnie z powyższymi rozważaniami, czynność polegająca odpłatnym wydaniu karty podarunkowej nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, ani nie jest też jedną z czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT. Tym samym, taka operacja gospodarcza nie spełnia definicji sprzedaży z ustawy o VAT. Implikuje to niemożność zastosowania przepisów dotyczących wystawiania faktur VAT oraz rejestrowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej. Dodatkowo, gdyby Wnioskodawca wystawił fakturę do takiej transakcji, groziłoby mu ryzyko obowiązku zapłaty kwoty podatku wykazanej na fakturze, z tytułu art. 108 ustawy o VAT.

Powyższe stanowisko znalazło także potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe, np.:

- interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z dnia 24 września 2014 r., sygn. IPPP2/443-556/14-4/AO

W konsekwencji, czynność odpłatnego przekazania bonu podarunkowego, z uwagi na to, iż nie jest odpłatną dostawą towarów ani odpłatnym świadczeniem usług, jak również nie stanowi zaliczki ani przedpłaty w rozumieniu przepisów o VAT, nie może być dokumentowana fakturą VAT (bądź paragonem fiskalnym - wydrukiem z kasy rejestrującej).

- interpretacja indywidualna DIS w Warszawie z dnia 23 listopada 2015 r., sygn. IPPP1/4512-757/15-4/KC

Z uwagi na to, że czynność odpłatnego wydania bonu nie podlega opodatkowaniu VAT, bowiem nie będąc odpłatną dostawą towarów ani odpłatnym świadczeniem usług nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy, a zatem nie stanowi sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy, Wnioskodawca nie może tej transakcji, w świetle art. 106b ust. 1 ustawy dokumentować fakturą.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego, w zakresie pytania nr 1 i 5, jest prawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez towary należy rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 ustawy o VAT).

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Interpretując zawarty w ww. artykule zwrot „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” należy podkreślić, że jest to czynność, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nim jak właściciel. Uznaje się przy tym, że chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawo własności”. Istotny jest przede wszystkim aspekt ekonomiczny, a nie prawny transakcji, w ramach której podatnik przenosi na nabywcę prawo do rozporządzania towarami jak właściciel. Akcent sformułowanej definicji położony został głównie na

podkreślenie przeniesienia ekonomicznego władztwa nad rzeczą w taki sposób, aby nabywca mógł nią dysponować podobnie jak właściciel.

Z kolei, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 w tym również:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Zgodnie z wyżej wskazanymi regulacjami, przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa o podatku od towarów i usług zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy.

Zauważyć jednak należy, iż usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności.

Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Z konstrukcji podatku VAT wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego.

Zasady dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług uregulowane zostały w art. 19a ustawy o VAT.

Według art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek

podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Należy zauważyć, że ustawodawca nie zamieścił w treści ustawy o podatku od towarów i usług definicji zaliczki ani przedpłaty. Zgodnie więc z definicją słownikową (<http://sjp.pwn.pl>), zaliczka to część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności. Natomiast przez przedpłatę należy rozumieć określoną sumę pieniędzy, stanowiącą część ceny towaru, wpłacaną z góry w celu uzyskania gwarancji jego zakupu w określonym terminie. Zatem, zaliczkę oraz przedpłatę wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Stosownie do powyższego, zaliczka, jak również przedpłata, jako zapłata na poczet przyszłej należności musi być powiązana z konkretną transakcją.

Zgodnie z powyższym, aby zapłatę na poczet przyszłej należności uznać za zaliczkę musi ona być powiązana z konkretną transakcją, co zostało potwierdzone także przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

W wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. i Goldsborough Developments Ltd. przeciwko Commissioners of Customs & Excise, TSUE stwierdził, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi VI Dyrektywy VAT [tj. Dyrektywy 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 (77/388/EWG)], nie mieści się przedpłata dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę. Należy wskazać, że art. 10 ust. 2 akapit drugi powyższej Dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości.

W powyższym wyroku TSUE podkreślił, że „(...) w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane. Aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności, (...) w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone”.

Należy wskazać, że powyższy wyrok TSUE zachowuje swoją aktualność na gruncie obecnie obowiązującej Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006 s. 1, ze zm.).

Na podstawie powyższego wyroku TSUE można wysnuć wniosek, że aby zapłatę na poczet przyszłych należności uznać za zaliczkę, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- zapłata musi zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji, tj. przyszłe świadczenie powinno być określone co do rodzaju w sposób jednoznaczny (określone powinny być cechy identyfikujące rodzaj towaru bądź usługi),
- konkretyzacja przyszłego świadczenia powinna być wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania świadczenia, tj. w szczególności należy móc określić miejsce świadczenia i stawkę opodatkowania,
- w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 28 lipca 2009 r. (I FSK 932/08) stwierdził, że „powyższy wyrok zawierający wykładnię art. 10 ust. 2 VI Dyrektywy VAT ma istotny wpływ na wykładnię art. 19 ust. 11 ustawy o VAT. Prawidłowa interpretacja art. 19 ust. 11 ustawy o VAT powinna bowiem, w kontekście konieczności dokonywania wykładni prowsłpnotowej przepisów polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, uwzględniać wykładnię dokonaną przez ETS. W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że dla uznania wpłaconej kwoty, jako zaliczki na poczet wykonanych usług, w rozumieniu art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, istotnym jest, aby przyszłe świadczenie było określone w sposób jednoznaczny co do rodzaju towaru bądź usługi, tzn. w sposób umożliwiający ich identyfikację, a dodatkowo strony tego świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki, nie mają woli dokonywania jego zmian w przyszłości”.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest czynnym zarejestrowanym podatnik VAT prowadzącym działalność gospodarczą w Polsce. W ofercie Spółki znajdują się m.in. usługi jazdy samochodami sportowymi po zamkniętym torze wyścigowym oraz różnego rodzaju towary.

W celu zachowania konkurencyjności na rynku oraz pozyskania nowych klientów Spółka będzie oferowała m.in. karty podarunkowe. Karta podarunkowa jest rodzajem znaku legitymacyjnego zakupionego przez klienta w celu późniejszego wykorzystania lub też wręczenia drugiej osobie. Karty podarunkowe reprezentują pewną z góry określoną wartość wyłącznie w stosunku do jej wystawcy, w tym wypadku Wnioskodawcy.

Karta podarunkowa uprawnia klienta do nabycia dowolnego towaru z asortymentu Spółki lub też dowolnej usługi.

Karty podarunkowe są kwotowe, tzn. klient będzie mógł wybrać dowolne towary lub usługi do kwoty wyszczególnionej na karcie podarunkowej, w tym takie które są opodatkowane różnymi stawkami podatku.

Cena karty podarunkowej będzie ograniczona do jednej z wartości określonej w cenniku Wnioskodawcy (przykładowo 500 zł, 1000 zł 1500 zł itp.).

Sprzedaż kart podarunkowych będzie uzależniona od spełnienia na rzecz Wnioskodawcy świadczenia pieniężnego w postaci zapłaty kwoty odpowiadającej wartości Karty podarunkowej.

Poza wskazanym powyżej świadczeniem pieniężnym, Wnioskodawca nie będzie otrzymywał innych korzyści.

Karta podarunkowa nie może zostać wymieniona na gotówkę. Jeżeli klient nie wykorzysta podczas zakupów całej kwoty wyszczególnionej na karcie, różnica nie jest zwracana w gotówce, tylko może być wykorzystana w przyszłości. W przypadku, gdy kwota zakupionych towarów przekracza wartość karty podarunkowej, posiadacz karty jest zobowiązany do zapłaty różnicy. Karta podarunkowa jest ważna jeden rok od dnia zakupu. Niewykorzystane środki na karcie (w tym również cała wartość karty), która utraciła ważność, nie są zwracane. Spółka nie ma wpływu na to kiedy, ani czy klient dokona zakupu towarów lub usług za pomocą karty podarunkowej.

Karty podarunkowe będą sprzedawane zarówno osobom prowadzącym działalność gospodarczą, jak i osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej.

Na tle powyższego opisu zdarzenia wątpliwości Wnioskodawcy w pierwszej kolejności dotyczą ustalenia, czy w momencie sprzedaży karty podarunkowej powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT.

Odnosząc się do powyższej kwestii należy na wstępie wskazać, przepisy w zakresie podatku od towarów i usług nie definiują pojęcia „karty podarunkowej”.

Zdaniem tut. Organu, karta podarunkowa będąca synonimem słowa „bon”, jest dokumentem o określonej wartości pieniężnej uprawniającym do nabycia wskazanego świadczenia. Innymi słowy jest to tak naprawdę jedynie znak legitymacyjny/dowód uprawniający jego nabywcę do odbioru określonego świadczenia, tj. nabycia wybranego towaru lub skorzystania z usługi. Karta podarunkowa sama w sobie nie zaspokaja żadnych potrzeb, nie stanowi więc on autonomicznego świadczenia.

Bony jako znaki legitymacyjne nie reprezentują uprawnienia do skonkretyzowanego świadczenia - posiadacz bonu może go zrealizować w określonym terminie przy zakupie dowolnych towarów lub usług oferowanych przez Spółkę, może również z tego uprawnienia w ogóle nie skorzystać.

Dlatego też bezsporne jest, zdaniem tut. Organu, że karta podarunkowa nie mieści się w definicji towaru, jak i w definicji usługi w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, a jedynie jest dokumentem uprawniającym do uzyskania określonego towaru lub usługi.

W konsekwencji, sama czynność wydania karty podarunkowej nie powinna być utożsamiana z dostawą towaru i świadczeniem usług, podlegającym opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym przedstawiona czynność nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

Mając na uwadze powołane przepisy prawa należy także stwierdzić, że dokonana przez klienta opłatą za wydanie karty podarunkowej nie można uznać, że będzie stanowiła zaliczkę, albo przedpłatę, o których mowa w art. 19a ust. 8 ustawy, bowiem w momencie wydania karty podarunkowej Wnioskodawca nie będzie posiadał wiedzy, z jakiego konkretnego świadczenia skorzysta posiadacz karty.

Ponadto, z okoliczności sprawy wynika, że karta podarunkowa po okresie jej ważności utraci swoją ważność i nie będzie możliwości jej wymiany, także na gotówkę. Klient nie będzie miał również możliwości zwrotu karty podarunkowej, jeżeli zrezygnuje z jego realizacji. Niewykorzystane środki na karcie (w tym również cała wartość karty), która utraciła ważność, nie będą zwracane.

Tym samym, dokonana wpłata za kartę podarunkową nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy, z chwilą jej otrzymania. Zgodnie bowiem z tym przepisem obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty, ale tylko w przypadku, gdy przedmiotowe wpłaty stanowią część należności za dostawę konkretnego towaru lub świadczenie konkretnej usługi.

Reasumując, należy stwierdzić, że w momencie odpłatnego wydania karty podarunkowej przez Wnioskodawcę nie powstanie po stronie Wnioskodawcy obowiązek podatkowy w podatku VAT.

Dopiero realizacja karty podarunkowej, czyli fizyczne skorzystanie z towaru lub usługi przez dysponenta karty podarunkowej, regulującego zapłatę poprzez wręczenie karty podarunkowej, będzie stanowiło czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

W konsekwencji powyższego stanowisko Wnioskodawcy, że w momencie sprzedaży karty podarunkowej nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu sprzedaży karty podarunkowej, lecz powstanie on dopiero w momencie realizacji karty podarunkowej, jest prawidłowe.

Wnioskodawca ma także wątpliwości w kwestii obowiązku dokumentowania sprzedaży karty podarunkowej za pomocą faktury VAT lub ewidencjonowania tej sprzedaży na kasie rejestrującej.

Odnosząc się do powyższej kwestii należy na wstępie wskazać, że zgodnie z art. 2 pkt 31 ustawy o VAT ilekroć mowa jest o fakturze - rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie.

Stosownie do art. 106b ust. 1 ustawy o VAT, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku

- od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
 - wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
 - otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

W myśl art. 106i ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-8. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Ponadto zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Jak wykazano wyżej czynność odpłatnego przekazania karty podarunkowej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem nie będąc odpłatną dostawą towarów ani odpłatnym świadczeniem usług nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem nie stanowi sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT. Zatem Wnioskodawca nie może tych transakcji, w świetle art. 106b ust. 1 ustawy o VAT dokumentować fakturą.

Z tych samych względów przedmiotowe odpłatne przekazanie karty podarunkowej osobom fizycznym nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolnikom ryczałtowym nie podlega również ewidencjonowaniu za pomocą kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, gdyż obowiązek stosowania kas rejestrujących związany jest z realizacją sprzedaży a więc wydaniem towaru. Należy podkreślić, że obowiązek ten dotyczy wyłącznie sprzedaży, która została dokonana na rzecz tych wyżej wymienionych podmiotów.

Wobec powyższego również prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy że odnośnie sprzedaży karty podarunkowej (z racji tego że sprzedaż kart podarunkowej nie stanowi dostawy towarów i świadczenia usług) nie będzie zobowiązany do udokumentowania tej transakcji fakturą VAT lub ewidencjonowania tej transakcji na kasie rejestrującej.

Tut. Organ pragnie zauważyć, że poruszone w przedmiotowym wniosku kwestie dotyczące:

- podatku od towarów i usług (dotyczy pytania nr 3 i nr 6) oraz

- podatku dochodowego od osób prawnych (dot. pytania nr 2 i nr 4).

będą przedmiotem odrębnych rozstrzygnięć.

Zaznaczenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w/..../, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

3.8. 0112-KDIL2-2.4012.322.2019.1.EN

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0112-KDIL2-2.4012.322.2019.1.EN |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2019-09-10 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/395336... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 6 czerwca 2019 r. (data wpływu 10 czerwca 2019 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- braku uznania Wnioskodawcy za podatnika podatku VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia i jednego przeznaczenia oraz obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych jednego przeznaczenia, a także ustalenia podstawy opodatkowania dla świadczonych przez Wnioskodawcę usług na rzecz Partnera – **jest prawidłowe,**
- obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 10 czerwca 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie braku uznania Wnioskodawcy za podatnika podatku VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia i jednego przeznaczenia oraz obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych jednego przeznaczenia i różnego przeznaczenia, a także ustalenia podstawy opodatkowania dla świadczonych przez Wnioskodawcę usług na rzecz Partnera.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe.

Spółka (Wnioskodawca) jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług (dalej: VAT) i prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży detalicznej towarów na terytorium Polski.

Wnioskodawca sprzedaje towary i usługi głównie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, wobec czego większość obrotu Spółki jest ewidencjonowana na kasach rejestrujących.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej, Spółka zawarła umowę (dalej: Umowa) z B (dalej: Partner), z siedzibą w Kalifornii. Istotą Umowy zwartej przez Spółkę z Partnerem jest:

- udostępnianie odpowiedniego miejsca w placówkach Spółki w celu sprzedaży kart podarunkowych (dalej: karty podarunkowe lub Karty), które po nabyciu uprawniają klientów Spółki (głównie osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, dokonujące zakupów w placówkach Spółki (dalej: Klienci)) do nabywania różnego rodzaju świadczeń od danego emitenta/wydawcy karty podarunkowej (dalej: Wydawca) za pośrednictwem serwisów internetowych lub w sklepach Wydawcy albo innych podmiotów, jak również,
- oferowanie do sprzedaży kart podarunkowych na rzecz Klientów Spółki.

Na podstawie zakupionej w placówkach Spółki karty podarunkowej, Klient jest uprawniony do skorzystania z różnego rodzaju produktów (usług) w zależności od oferty Wydawcy danej karty, takich jak, np. gry komputerowe, akcesoria do gier, muzyka, filmy, seriale, skok na bungee etc. W zależności od oferty Wydawcy, karta może mieć charakter:

- karty różnego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej zakup dowolnego produktu z oferty Wydawcy, przy czym produkty te opodatkowane są różnymi stawkami VAT lub
- karty jednego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej skorzystanie (i) z jednego rodzaju produktu, określonego już w momencie sprzedaży danej karty lub też (ii) z różnego rodzaju produktów opodatkowanych taką samą stawką VAT.

Cena nabycia Karty odpowiada wartości środków pieniężnych, które Klient może przeznaczyć na zakup określonych świadczeń u wybranego Wydawcy, tj. Klient kupując Kartę, np. za cenę 60 zł, 100 zł, 120 zł lub 200 zł, itp. ma możliwość skorzystania z oferty Wydawcy do wysokości tej kwoty. Jednocześnie, w przypadku kart różnego przeznaczenia, środki zgromadzone na Kartach nie „przepadają” w przypadku gdy wartość wybranego produktu jest niższa, niż wartość zgromadzonych na Karcie środków, co oznacza, że Klient ma możliwość wykorzystania wszystkich dostępnych środków.

Działania Spółki na podstawie Umowy są częścią procesu sprzedaży kart podarunkowych na rzecz Klientów, który można podzielić na następujące etapy:

- wyemitowane przez Wydawców Karty przekazywane są Partnerowi, który działając jako agent ma za zadanie doprowadzić do ich sprzedaży na rzecz ostatecznego nabywcy;
- Partner zawiera ze Spółką (prowadzącą działalność gospodarczą w obszarze sprzedaży detalicznej) Umowę, na mocy której Wnioskodawca podejmuje bezpośrednie działania zmierzające do sprzedaży kart podarunkowych (Wnioskodawca w tym zakresie również działa jako agent);

- Spółka sprzedaje w swoich placówkach (sklepach) karty podarunkowe na rzecz Klienta.

Poniżej Wnioskodawca przedstawia szczegółowe informacje dotyczące każdego z etapów sprzedaży kart podarunkowych.

Ad. 1

Pomiędzy Wydawcami a Partnerem zawierane są umowy, na podstawie których Partner zobowiązuje się do pośredniczenia w sprzedaży Kart, działając na zasadzie sprzedaży agencyjnej.

Partner nie ma wpływu na ustalenie cen nominalnych Kart, ceny te określane są przez Wydawcę. Na kartach podarunkowych umieszczane jest logo Wydawcy i jego nazwa. Na żadnym etapie sprzedaży Karty prawo własności nie jest przenoszone na Partnera.

Wynagrodzenie należne Partnerowi za pośredniczenie przy sprzedaży kart podarunkowych ma postać prowizji, kalkulowanej jako procent wartości nominalnej Kart sprzedanych za pośrednictwem Partnera. Partner rozlicza się z Wydawcami na podstawie odrębnych umów, niezależnie od Umowy zawartej z Wnioskodawcą. Partner dokonuje rozliczeń z danym Wydawcą w formie bezgotówkowej (np. przelewem na rachunek bankowy Wydawcy). Wydawca otrzymuje informacje umożliwiające identyfikację każdej sprzedaży kart podarunkowych i powiązanie ich z dokonywanymi w sklepie Wnioskodawcy płatnościami.

W efekcie, zarówno Wydawca jak i Partner dysponują ewidencją oraz dowodami dokumentującymi zapłatę za nabyte karty podarunkowe, na podstawie których możliwe jest jednoznaczne powiązanie płatności konkretną transakcją.

Wydawcy, jak również Partner nie zawarli ze Spółką umowy w formie pisemnej przewidującej zobowiązanie Wnioskodawcy do ujmowania na własnych kasach rejestrujących sprzedaży Kart dokonywanej w imieniu Wydawców. Spółka nie otrzymała również od Wydawcy lub Partnera żadnej kasy powierzonej.

Ad. 2

Na kolejnym etapie sprzedaży kart podarunkowych, Partner zawiera Umowę ze Spółką, która poprzez określone działania ma doprowadzić do sprzedaży Kart na rzecz ostatecznego nabywcy, czyli Klienta.

Rola Spółki obejmuje podejmowanie działań mających charakter pośredniczenia w sprzedaży Kart pomiędzy Wydawcą a Klientem. Wnioskodawca pełni rolę podmiotu dystrybuującego wydane przez Wydawcę karty podarunkowe, które po nabyciu przez Klienta uprawniają do nabycia określonego rodzaju świadczeń od Wydawcy (usług). Wnioskodawca nie jest stroną transakcji pomiędzy Wydawcą a Klientem, której istota sprowadza się do nabycia karty podarunkowej, uprawniającej do skorzystania z określonego świadczenia.

Z Umowy wynika, że Wnioskodawca wykonuje na rzecz Partnera szereg czynności, w szczególność polegających na:

- zapewnieniu na własny koszt określonej liczby ekspozytorów w placówkach Wnioskodawcy;
- zapewnieniu możliwości technicznego aktywowania Karty na każdym stanowisku kasowym w placówkach Wnioskodawcy;
- współpracy z Partnerem w zakresie wdrażania rozwiązań technicznych umożliwiających, m.in. przekazywanie danych w związku ze sprzedażą Kart;
- współpracy z Partnerem, aby określić najbardziej odpowiednią ekspozycję Kart w celu ich sprzedaży;
- udostępnianiu Kart do sprzedaży;
- prowadzeniu ekspozycji Kart w swoich sklepach wyłącznie na ekspozytorach należących do Spółki lub Partnera;
- sprzedaży Kart za kwotę stanowiącą wartość nominalną Karty;
- sprawowaniu nadzoru nad ekspozytorami oraz meblami ekspozycyjnymi;
- zapewnieniu sprzedaży Kart w innej placówce, w przypadku gdy dana placówka zostanie zamknięta;
- promowaniu Kart zgodnie z planem marketingowym;
- oferowaniu Kart do sprzedaży wyłącznie zgodnie z wszelkimi regulaminami i warunkami wydanymi przez Wydawcę lub Partnera;
- nie podejmowaniu działań dotyczących sprzedaży Kart, które stanowiłyby naruszenie ustaleń z Partnerem.

Zgodnie z Umową, na Spółce nie ciąży również obowiązek rozpatrywania i rozliczania reklamacji Klientów z tytułu nabycia Kart. Do obowiązków Wnioskodawcy w tym zakresie należy jedynie zarejestrowanie reklamacji Klienta w odpowiednim systemie oraz wysłanie Partnerowi formularza reklamacyjnego za pośrednictwem poczty elektronicznej.

Ad. 3

Na tym etapie, zadaniem Spółki jest sprzedaż Klientom na rzecz Wydawcy/Partnera kart podarunkowych, umieszczonych na stojakach ekspozycyjnych w sklepach Wnioskodawcy.

Spółka wydaje Klientowi Kartę po uiszczeniu przez niego ceny zakupu (równej wartości nominalnej Karty). Należność od Klienta pobierana jest najczęściej w formie gotówkowej lub poprzez płatność kartą płatniczą w kasie sklepu prowadzonego przez Wnioskodawcę. Karta nie jest aktywna do momentu jej zeskanowania przez kasjera karty. Aktywacja następuje po zakończeniu transakcji w momencie wydruku paragonu (potwierdzenia), aczkolwiek Spółka nie wyklucza, że moment dokonania aktywacji Karty może się w przyszłości zmienić z powodów technicznych. Z Umowy wynika, iż na tym etapie rolą Spółki jest zapewnienie technicznej obsługi transakcji pomiędzy Partnerem a Klientem. Po otrzymaniu zapłaty, pracownik Spółki dokonuje zarejestrowania sprzedaży Karty poprzez zeskanowanie kodu kreskowego znajdującego się na Karcie. W momencie zeskanowania kodu następuje wysłanie zapytania do Partnera o aktywację konkretnej karty podarunkowej. Po aktywowaniu Karty, Spółka otrzymuje potwierdzenie aktywacji danej

Karty (w formie wydruku niefiskalnego dokumentu z systemu kasowego). W wyjątkowych sytuacjach aktywacja następuje w okresie do 24 godzin po jej zakupie przez Klienta.

Klient po nabyciu Karty ma możliwość skorzystania z oferty danego Wydawcy, tj. nabycia określonego produktu, np. po zalogowaniu się w serwisie internetowym Wydawcy lub też może przekazać/podarować Kartę osobie trzeciej.

Należy podkreślić, że niektóre karty podarunkowe z oferty Wydawcy już w momencie zakupu wskazują:

- konkretne świadczenie, które Klient może otrzymać w ramach karty podarunkowej albo
- różne świadczenia, które opodatkowane są różnymi stawkami VAT.

W zamian za wykonywane na podstawie Umowy czynności, Spółce przysługuje od Partnera wynagrodzenie w formie prowizji, która jest uzależniona od wartości zrealizowanej przez Spółkę sprzedaży kart podarunkowych. Prowizja jest wyrażona w procentach i kalkulowana od wartości prowizji należnej Partnerowi. Uzyskana przez Spółkę od Partnera prowizja stanowi całkowite wynagrodzenie Spółki należne za świadczenie usług na podstawie Umowy.

Spółka w powyższym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym uzyskała interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 września 2018 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.396.2018.1.MT, w której organ uznał, że:

- Wnioskodawca nie jest podatnikiem VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych;
- podstawą opodatkowania VAT usług świadczonych przez Wnioskodawcę na podstawie Umowy jest kwota prowizji należnej Spółce od Partnera;
- Wnioskodawca nie jest zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych przy użyciu kas rejestrujących.

Z uwagi na fakt, iż od 1 stycznia 2019 r. obowiązują nowe regulacje dotyczące opodatkowania VAT bonów/kart podarunkowych, jak i nowe Rozporządzenie, Spółka zainteresowana jest otrzymaniem potwierdzenia, iż w związku z nowelizacją ustawy o VAT i nowym Rozporządzeniem nie zmieniły się zasady opodatkowania i dokumentowania sprzedaży kart podarunkowych, które są wydawane przez Wnioskodawcę od 1 stycznia 2019 r.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

- Czy w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca jest podatnikiem z tytułu sprzedaży kart podarunkowych?
- Czy podstawą opodatkowania VAT usług świadczonych przez Spółkę na podstawie Umowy jest kwota prowizji należnej Spółce od Partnera?
- Czy Spółka jest zobowiązana do ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych przy pomocy kas rejestrujących?

Zdaniem Wnioskodawcy:

I Stanowisko Wnioskodawcy

- W opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca nie jest podatnikiem VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych.
- Podstawą opodatkowania VAT usług świadczonych przez Spółkę na podstawie Umowy jest kwota prowizji należnej Spółce od Partnera.
- Spółka nie jest zobowiązana do ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych przy użyciu kas rejestrujących.

II Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Odpowiedź na pytanie 1

Zgodnie z art. 2 pkt 41 ustawy o VAT, przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Z kolei art. 2 pkt 43 ustawy o VAT wskazuje, że przez bon jednego przeznaczenia (dalej: bon SPV) rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast na podstawie art. 2 pkt 44 ustawy o VAT, bonem różnego przeznaczenia (dalej: bon MPV) jest bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

W ocenie Wnioskodawcy, Karty, które Spółka udostępnia do nabycia Klientom w swoich sklepach, spełniają definicję bonu zawartą w art. 2 pkt 41 ustawy o VAT. Wydawcy zobowiązani są do wydania towaru/wykonania usługi, w zamian za uzyskaną zapłatę z tytułu zakupu karty przez Klienta. W efekcie, Karta podarunkowa umożliwia otrzymanie świadczeń od jej Wydawcy i należy uznać ją za ekwiwalent wynagrodzenia.

Skoro Karty dla celów VAT powinny być uznane za bony, należy następnie ocenić, czy stanowią one bony SPV czy też bony MPV.

Za bon SPV uznawany jest bon, w przypadku którego już w momencie jego emisji znane jest:

- miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług;
- kwota podatku należnego, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług.

Natomiast każdy bon, który nie spełnia powyższych warunków łącznie, powinien zostać uznany za bon MPV.

Odnosząc powyższe do przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, stwierdzić należy, że te Karty, które są z góry przeznaczone do zakupu konkretnego produktu lub produktów opodatkowanych tą samą stawką VAT, będą stanowić bony SPV. Natomiast pozostałe karty podarunkowe, nie pozwalające na identyfikację w momencie sprzedaży produktu/produktów, na które mogą być wykorzystane, powinny być uznane za bony MPV.

Niemniej, w ocenie Wnioskodawcy, niezależnie od faktu, czy bony stanowią bony SPV, czy też MPV, działania spółki realizowane na rzecz Partnera na podstawie Umowy, stanowić będą usługi pośrednictwa/dystrybucji bonów SPV/MPV, które są opodatkowane na zasadach właściwych dla takich usług.

Usługa pośrednictwa/dystrybucji bonów

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się m.in. przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z kolei, z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT wynika, iż pojęcie towaru oznacza rzeczy oraz ich części, a także wszystkie postacie energii.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez odpłatne świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, tj. przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Pojęcie usług pośrednictwa nie zostało zdefiniowane ani w przepisach ustawy o VAT, ani w regulacjach Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1; dalej: Dyrektywa VAT). W konsekwencji, w celu ustalenia zakresu znaczeniowego powyższego pojęcia należy odwołać się do definicji słownikowej tego wyrażenia.

Przez „pośrednictwo” w oparciu o definicję zawartą w internetowym Słowniku Języka Polskiego PWN należy rozumieć: „działalność osoby trzeciej mającą na celu porozumienie się między stronami lub załatwienie jakichś spraw dotyczących obu stron” lub „kojarzenie kontrahentów w transakcjach handlowych”.

Z kolei zgodnie z definicją zawartą w internetowym Wielkim Słowniku Języka Polskiego „pośrednictwo” to „działalność polegająca na kojarzeniu strony sprzedającej lub oferującej coś ze stroną kupującą lub korzystającą z danej oferty”.

Tak więc, pośrednictwo obejmuje działalność wykonywaną przez osobę pośredniczącą, która nie jest stroną umowy sprzedaży danego produktu i której działalność różni się od typowych świadczeń umownych wykonywanych przez strony tych umów.

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, (dalej: TSUE) wynika, iż pośrednictwo stanowi usługę świadczoną na rzecz strony umowy, za którą wypłacane jest wynagrodzenie za odrębną działalność pośrednictwa. Celem takiej działalności jest uczynienie wszystkiego co niezbędne, by dwie strony zawarły umowę, przy czym pośrednik nie ma żadnego interesu w zakresie treści umowy (por. wyrok TSUE w sprawie: C-235/00, CSC Financial Services).

Z kolei, w wyroku TSUE z 13 grudnia 2001 r. w sprawie SDC (C-2/95) Trybunał uznał, że czynności pośrednictwa mają na celu uczynienie wszystkiego co niezbędne, aby dwie strony zawarły umowę, przy czym pośrednik nie realizuje w stosunku do treści umowy żadnego własnego interesu – czynności pośrednictwa mogą obejmować, między innymi, wskazywanie stronie danej umowy okazji do zawarcia takiej umowy.

Tak więc, usługi pośrednictwa na gruncie ustawy o VAT charakteryzują się następującymi cechami:

- celem usługi jest dążenie do realizacji sprzedaży danego produktu (towaru lub usługi);
- pośrednik nie ma wpływu/nie ingeruje w przedmiot sprzedaży, tj. towar lub usługę (np. w jego zakres, wygląd, kształt, cenę itp.);
- usługi są świadczone na rzecz podmiotu, który wypłaca za nie wynagrodzenie;
- wynagrodzenie ma charakter prowizji, która jest kalkulowana od ilości lub wielkości zrealizowanych transakcji sprzedaży.

W przypadku usług świadczonych przez Spółkę na rzecz Partnera spełnione są wszystkie wyżej wymienione kryteria, tj.:

- działania Spółki polegają na czynnościach zmierzających do sprzedaży kart podarunkowych, które stanowią uprawnienie do skorzystania z danego świadczenia oferowanego przez Wydawcę;
- Wnioskodawca nie ingeruje w żaden sposób w sprzedawany produkt (np. usługę) do jakiej uprawnia zakupiona przez Klienta karta podarunkowa;
- usługi są świadczone na rzecz Partnera, który za wykonywane przez Spółkę usługi wypłaca na jej rzecz wynagrodzenie;
- wynagrodzenie Spółki ma postać prowizyjną, wyrażoną w procentach, uzależnioną od wielkość zrealizowanej sprzedaży.

Tym samym, usługi Wnioskodawcy świadczone na rzecz Partnera na podstawie Umowy należy uznać za usługi pośrednictwa/dystrybucji bonów/kart podarunkowych.

Ustawodawca w nowelizacji ustawy o VAT, która weszła w życie z 1 stycznia 2019 r. przewidział szczególne zasady opodatkowania VAT usług dystrybucji bonów.

I tak, zgodnie z art. 8a ust. 3 ustawy o VAT, jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik. Jak wnika z uzasadnienia do nowelizacji ustawy o VAT, wprowadzającej art. 8a ust. 3 ustawy o VAT:

„Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dystrybutor sprzedaje bon jednego przeznaczenia w imieniu i na rachunek osoby trzeciej; na przykład emitenta. W takiej sytuacji prawo własności do bonu przechodzi bezpośrednio ze zleceniodawcy dystrybutora, w tym przykładzie z emitenta na kolejnego dystrybutora, działającego we własnym imieniu i na rachunek własny, lub na konsumenta. Oznacza to, że w przypadku gdy dystrybutor będzie działał w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki realizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Od wynagrodzenia za taką usługę dystrybucji dystrybutor musi odprowadzić VAT na zasadach ogólnych.

Z kolei art. 8b ust. 2 ustawy o VAT przewiduje, że w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT (tj. podatnik który nie dokonuje faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon MPV), opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu. W uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o VAT, wprowadzającej ww. regulację wskazano, że:

„Własność bonu różnego przeznaczenia przechodzi w tej sytuacji bezpośrednio z emitenta na konsumenta (lub na dystrybutora działającego w imieniu i na rachunek własny). Jak wskazano w projektowanym art. 8b ust. 2 ustawy o VAT wszelkie usługi pośrednictwa związane z transferem bonu różnego przeznaczenia, oraz inne usługi, które można zidentyfikować takie jak usługi dystrybucji lub promocji podlegają podatkowi VAT”.

Przywołane przepisy oraz fragmenty uzasadnienia do nowelizacji ustawy o VAT, jednoznacznie wskazują, że w przypadku udostępnienia do sprzedaży kart podarunkowych, niezależnie czy stanowią one bony SPV, czy bon MPV, Spółka świadczy usługi pośrednictwa w dystrybucji bonów/kart podarunkowych. W rezultacie, Spółka nie będzie podatnikiem z tytułu sprzedaży kart podarunkowych.

W świetle powyższego uznać należy, że sprzedaż przez Spółkę kart podarunkowych Klientom, po ich wartości nominalnej, nie stanowi dla Spółki sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT (dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju), z tytułu której Spółka jest zobowiązana do rozliczenia; podatku należnego. Spółka pełni bowiem funkcję pośrednika – agenta, który działa w tym zakresie na rzecz Partnera, świadcząc usługę pośrednictwa. Stąd też, wydanie Kart przez Spółkę na rzecz Klienta za zapłatą cen (wartości nominalnej Karty) nie stanowi sprzedaży dokonanej przez Spółkę w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT.

Wnioskodawca wskazuje również, iż zgodnie z art. 2 ust. 1 Dyrektywy VAT, opodatkowaniu VAT podlega m.in.:

- odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

Z powyższej regulacji jasno wynika, że aby świadczenie usług lub dostawa towarów podlegała opodatkowaniu VAT, powinna być wykonywana przez podatnika VAT działającego w takim charakterze, tj. przez podmiot prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą. Tym samym, z perspektywy VAT, w kontekście powstania obowiązku rozliczenia podatku należnego, istotne jest ustalenie czy w stosunku do danego świadczenia usług lub dostawy towarów, podmiot je wykonujący występuje jako podatnik VAT.

W przypadku sprzedaży przez Spółkę na rzecz Klientów kart podarunkowych, które uprawniają do nabycia różnych świadczeń, Spółka nie występuje jako podatnik VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT, tj. jako podmiot samodzielnie prowadzący działalność gospodarczą. Wnioskodawca nie realizuje bowiem świadczeń, do jakich uprawniają nabywane karty podarunkowe. Spółka sprzedając karty podarunkowe świadczy jedynie usługi pośrednictwa na rzecz Partnera. Usługi te polegają przede wszystkim na:

- umożliwieniu nabycia Kart przez Klienta, poprzez udostępnienie ich do sprzedaży na ekspozytorach znajdujących się w sklepach Spółki,
- pobraniu od Klienta środków pieniężnych tytułem zapłaty ceny – wartości nominalnej karty,
- przekazaniu pobranych środków Partnerowi oraz
- zainicjowaniu procesu aktywacji Karty.

Tym samym, Spółka nie jest podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych. W ocenie Wnioskodawcy, przekazanie Spółce środków pieniężnych odpowiadających wartości nominalnej karty podarunkowej przez Klienta nie zobowiązuje jej do odprowadzenia podatku należnego z tytułu sprzedaży karty, bowiem nie jest ona podatnikiem VAT z tytułu tej czynności.

Stanowisko Wnioskodawcy, potwierdzające brak konieczności opodatkowania VAT sprzedaży kart podarunkowych, znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych, m.in. w interpretacji wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 marca 2017 r. (sygn. 1462-IPPP1.4512.1060.2016.1.BS), której organ stwierdził, iż:

„W rozpatrywanej sprawie, Wnioskodawca dokonując sprzedaży bonów, kart i zestawów podarunkowych, tj. uprawnień do skorzystania ze świadczenia wykonywanego przez inny podmiot gospodarczy, prowadzący działalność polegającą na pośrednictwie w sprzedaży usług pomiędzy partnerami (dostawcami usług) ostatecznymi nabywcami usług (klientami).

Odbiorcami usług pośrednictwa świadczonych przez Wnioskodawcę są partnerzy, bowiem to oni uzyskują korzyści z tytułu sprzedaży bonów, kart i zestawów w postaci przyszłej prawdopodobnej sprzedaży własnych usług. Wnioskodawca w treści wniosku wskazuje, że ma zawarte porozumienia z partnerami, których usługi oferuje swoim klientom poprzez swoje kanały dystrybucji w formie bonu, karty lub zestawu – nie kupuje od swoich partnerów usług lecz działa jako pośrednik (dystrybutor). Wynagrodzenie Wnioskodawcy stanowi prowizja, która jest określona procentowo w porozumieniu z dostawcą usług (...). Zatem, odpłatne przekazanie bonów podarunkowych/kart podarunkowych/zestawów

podarunkowych nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W opisanej sytuacji przedmiotem opodatkowania są usługi pośrednictwa (dystrybucji) świadczone na rzecz partnerów, za które Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji”.

W konsekwencji, Spółka dokonując sprzedaży kart podarunkowych nie jest podatnikiem VAT zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego z tytułu ich sprzedaży.

Odpowiedź na pytanie 2

W myśl art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, jest wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Zdaniem Wnioskodawcy, czynności wykonywane przez Spółkę na rzecz Partnera w ramach Umowy należy uznać za świadczenie usług pośrednictwa, które polegają na obsłudze procesu sprzedaży kart podarunkowych, składającego się m.in. z działań marketingowych oraz z działań umożliwiających techniczną obsługę procesu sprzedaży, tj. aktywację Karty i następnie przekazanie Partnerowi płatności z tytułu otrzymania zapłaty od Klienta. Kwota uzyskana od Klienta z tytułu sprzedaży kart podarunkowych nie stanowi dla Spółki wynagrodzenia. Spółka otrzymuje płatność od Klienta i następnie przekazuje ją Partnerowi, po uprzednim pomniejszeniu o kwotę prowizji. Płatność otrzymana od Klienta nie jest otrzymywana z tytułu sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT.

Podstawę opodatkowania VAT dla usług świadczonych przez Spółkę na rzecz Partnera na mocy Umowy stanowić będzie kwota prowizji należnej zgodnie z Umową.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej z 13 października 2017 r. (nr 0111-KDIB3-1.4012.384.2017.1.ICz), usługi w której organ ten stwierdził, iż:

„W przypadku sprzedaży voucherów/zaproszeń dotyczących usług świadczonych przez Partnerów Spółki Wnioskodawca prowadzi działalność polegającą na pośrednictwie w sprzedaży usług pomiędzy Partnerami (dostawcami usług) a ostatecznymi nabywcami usług (Klientami). (...) kwota prowizji pomniejszona o kwotę podatku należnego będzie stanowić podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT”.

Podobne stanowisko podzielił także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 8 maja 2018 r. (nr 0114-KDIP4.4012.128.2018.1.AKO), w której wskazał, iż:

„Z analizy powołanych przepisów w kontekście przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że w niniejszej sprawie należy zastosować zasadę ogólną ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o wszystko, co stanowi zapłatę. Przy czym zgodnie z

art. 29a ust. 6 ustawy o VAT, podstawa opodatkowania nie zawiera podatku VAT. W konsekwencji; podstawą opodatkowania z tytułu świadczenia usług pośrednictwa zgodnie z art. 29a ust. 1 cyt. ustawy, będzie kwota prowizji jaką otrzyma Wnioskodawca od Partnera Usługowego w związku z wykonaniem na jego rzecz usługi pośrednictwa, pomniejszona o kwotę podatku. Jednocześnie, świadczone dla Partnerów Usługowych usługi pośrednictwa w sprzedaży Voucherów Wnioskodawca powinien udokumentować poprzez wystawienie faktury VAT”.

Tym samym, w ocenie Spółki, otrzymywana od Partnera prowizja z tytułu sprzedaży Kart stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone na podstawie Umowy. Jednocześnie, ze względu na fakt, iż usługi świadczone przez Spółkę są wykonywane na rzecz Partnera, tj. podmiotu, który nie posiada w Polsce siedziby działalności gospodarczej, usługi te będą podlegały opodatkowaniu VAT w oparciu o art. 28b ust. 1 ustawy VAT – w kraju siedziby usługobiorcy.

Na marginesie Wnioskodawca wskazał, że przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania odnoszące się do transakcji, w których dostawa towarów/świadczenie usług dokonywane są w zamian za bon, tj. art. 29a ust. 1a i ust. 1b ustawy o VAT nie mają zastosowania w przypadku Spółki. Jak bowiem wskazano wcześniej, Spółka świadczy usługi pośrednictwa w sprzedaży kart podarunkowych, a tym samym zastosowanie znajdują przepisy ogólne dotyczące ustalania podstawy opodatkowania.

Odpowiedź na pytanie 3

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Stosownie do art. 111 ust. 3a pkt 7 ustawy o VAT, podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b.

W myśl art. 111 ust. 3b ustawy o VAT, podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Jednocześnie § 5 ust. 1-3 Rozporządzenia 2 określa, iż:

- podatnik, który ma obowiązek prowadzenia ewidencji, zlecając wykonywanie sprzedaży innemu podmiotowi, przekazuje kasę powierzoną lub zobowiązuje go do

- prowadzenia ewidencji sprzedaży na swoją rzecz lub w swoim imieniu przy użyciu kasy własnej tego podmiotu;
- w przypadku gdy inny podmiot jest obowiązany również do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, ewidencjonuje przy użyciu kasy własnej na potrzeby obliczenia osiągniętej przez siebie wartości sprzedaży i wysokości podatku całą wartość sprzedaży własnej i prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników;
 - przekazanie innemu podmiotowi kasy powierzonej w celu prowadzenia ewidencji lub zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu nabytej przez ten podmiot kasy własnej, następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej.

Z przywołanych regulacji wynika, że pośrednik, który obok sprzedaży towarów/usług zleceniodawcy dokonuje sprzedaży towarów/usług własnych, w sytuacji gdy ciąży na nim obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej, ma również obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej obrotu z tytułu sprzedaży towarów/usług zleceniodawcy.

Jednocześnie przepisy te wskazują, że to zleceniodawca, który ma obowiązek prowadzenia ewidencji, powierzając wykonywanie sprzedaży innemu podmiotowi (pośrednikowi), zobowiązuje go do prowadzenia ewidencji na swoją rzecz lub w swoim imieniu przy zastosowaniu kasy własnej tego podmiotu. Zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kasy własnej, następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej. Niemniej, obowiązek ewidencjonowania przez pośrednika sprzedaży dokonywanej w imieniu i na rzecz zleceniodawcy uwarunkowany jest wystąpieniem tego obowiązku u zleceniodawcy. W rezultacie, jeżeli u zleceniodawcy nie występuje obowiązek ewidencjonowania danej transakcji na kasie rejestrującej, to również pośrednik realizujący sprzedaż na rzecz zleceniodawcy nie będzie obowiązany do ujęcia tej transakcji na kasie rejestrującej.

Zatem, w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, należy rozważyć, czy Wydawca będzie zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych na kasie rejestrującej (przyjmując, że Partner jest również jednym z pośredników).

Na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy o VAT, minister właściwy do spraw finansów jest uprawniony do zwolnienia niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku ich ewidencjonowania na kasach rejestrujących. Na podstawie powyższej delegacji ustawowej wydane zostało Rozporządzenie, które w § 2 ust. 1 przewiduje, iż zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2021 r., czynności wymienione w załączniku do Rozporządzenia.

W pozycji 37 załącznika do Rozporządzenia wskazano, że zwolnione z ewidencjonowania jest świadczenie usług na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy lub na rachunek w

kasie), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Wspomniane zwolnienie z ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących znajduje zastosowanie do Wydawców kart podarunkowych, które uprawniają do nabywania różnego rodzaju świadczeń – usług, np. w postaci możliwości skorzystania z gier komputerowych, akcesoriów do gier, filmów, muzyki, seriali i innych atrakcji. Należy bowiem zauważyć, że rozliczenie pomiędzy Wnioskodawcą, Partnerem i Wydawcą jest realizowane każdorazowo za pośrednictwem rachunku bankowego. Oznacza to, że finalnie Wydawca otrzymuje zapłatę z tytułu sprzedaży kart podarunkowych w całości na rachunek bankowy. Ponadto zarówno Wnioskodawca, Partner jak i Wydawca posiadają ewidencje pozwalające jednoznacznie powiązać otrzymaną płatność z konkretną transakcją zrealizowaną w placówce Wnioskodawcy.

Powyższe potwierdza, że Wydawcy nie są zobowiązani do ewidencjonowania sprzedaży Kart za pomocą kas fiskalnych, ponieważ otrzymają zapłatę w całości na rachunek bankowy, a posiadane ewidencje pozwalają im przyporządkować daną wpłatę do konkretnej transakcji. Brak obowiązku ewidencjonowania po stronie Wydawców oznacza, że Spółka pośrednicząc w sprzedaży jako agent, również nie jest zobowiązana do ewidencjonowania tej sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.

Jednocześnie, w omawianej sytuacji ani Wydawcy ani Partner nie podpisali ze Spółką umowy w formie pisemnej, przewidującej zobowiązanie Wnioskodawcy do ujmowania na własnych kasach rejestrujących sprzedaż Kart dokonywanej na rzecz Wydawców. Tym samym, Spółka nie ma podstawy, aby ewidencjonować sprzedaż kart podarunkowych za pomocą własnych kas rejestrujących.

W rezultacie, ponieważ ani Partner ani Wydawca nie zawarli z Wnioskodawcą umowy w formie pisemnej, przewidującej zobowiązanie Wnioskodawcy do ujmowania na kasach rejestrujących Wnioskodawcy sprzedaż kart podarunkowych a ponadto Wydawca jest zwolniony z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych na rzecz osób fizycznych, bowiem otrzymuje za nie płatności bezgotówkowo na rachunek bankowy i posiada ewidencję pozwalającą na identyfikację płatności z daną transakcją, Wnioskodawca nie ma obowiązku ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych na kasie rejestrującej.

Powyższy pogląd podzielają również organy podatkowe, np. w interpretacji indywidualnej z 9 maja 2018 r. wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nr 0112-KDIL2-2.4012.76.2018.2.JK, organ uznał, że:

„Zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kasy własnej następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej. Należy jednak zauważyć, że obowiązek ewidencjonowani przez pośrednika sprzedaży dokonywanej w imieniu i na rzecz zleceniodawcy, uwarunkowany jest wystąpieniem tego obowiązku u zleceniodawcy. (...) Ponieważ, jak wskazał Wnioskodawca, ani Wydawcy, ani Kontrahent nie zamierzają podpisywać z nim umowy w formie pisemnej przewidującej zobowiązanie

Wnioskodawcy do ujmowania na własnych kasach fiskalnych Wnioskodawcy sprzedaży kart przepłaconych wskazując, że korzystają oni z przedmiotowego zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku ewidencjonowania sprzedaży kart przepłaconych dokonywanej w imieniu lub na rzecz innych podatników”.

Stanowisko Spółki znajduje również potwierdzenie w interpretacji indywidualnej z 18 marca 2016 r., wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP2/4512-109/16-2/BH, w której organ ten wskazał, iż:

„Jednocześnie przepisy te wskazują, że to zleceniodawca, który ma obowiązek prowadzenia ewidencji zlecając wykonywanie sprzedaży innemu podmiotowi (pośrednikowi), zobowiązuje go do prowadzenia ewidencji na swoją rzecz lub w swoim imieniu przy zastosowaniu kasy własnej tego podmiotu. Zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kasy własnej następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej. Należy jednak zauważyć, że obowiązek ewidencjonowania przez pośrednika sprzedaży dokonywanej w imieniu i na rzecz zleceniodawcy, uwarunkowany jest wystąpieniem tego obowiązku u zleceniodawcy. Ponieważ jak wskazał Wnioskodawca, ani Wydawcy, ani Kontrahent nie zamierzają podpisywać z nim umowy w formie pisemnej przewidującej zobowiązanie Wnioskodawcy do ujmowania na własnych kasach fiskalnych Wnioskodawcy sprzedaży kart przepłaconych, wskazując że są zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących, Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku ewidencjonowania sprzedaży kart przepłaconych dokonywanej w imieniu lub na rzecz innych podatników”, oraz w interpretacji indywidualnej z 30 czerwca 2015 r., wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. IPPP2/4512-297/15-2/MAO/RR, w której organ ten wskazał, iż:

„Biorąc pod uwagę powyższe przepisy oraz okoliczności przedstawione we wniosku stwierdzić należy, że skoro Wydawcy Produktów Przedpłaconych jako zleceniodawcy będą korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących sprzedaży produktów uprawniających do nabycia usług innych niż produkty o charakterze pieniądza elektronicznego oraz usług będących produktami o charakterze pieniądza elektronicznego (np. voucher Ukash) na mocy § 2 ust. 1 w powiązaniu z pozycjami 25 i 38 załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, oraz – jak wskazał Wnioskodawca – markety należące do grupy ..., w tym Wnioskodawca, nie będą pisemnie zobowiązane do prowadzenia ewidencji w imieniu i na rzecz Wydawców Produktów Przedpłaconych przy zastosowaniu kas fiskalnych własnych lub powierzonych, to Wnioskodawca jako jeden z ww. marketów nie będzie zobowiązany do rejestrowania sprzedaży produktów dokonywanej w imieniu lub na rzecz innych podatników przy zastosowaniu należących do Strony kas fiskalnych”.

Podobne stanowisko zostało również wyrażone w interpretacji indywidualnej z 24 września 2018 r. wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nr 0114-KDIP1-

3.4012.415.2018.1.SM oraz w interpretacji indywidualnej z 24 maja 2016 r. wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, nr IPPP2/4512-177/16-4/IZ.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest:

- **prawidłowe** – w zakresie braku uznania Wnioskodawcy za podatnika podatku VAT z tytułu sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia i jednego przeznaczenia oraz obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych jednego przeznaczenia, a także ustalenia podstawy opodatkowania dla świadczonych przez Wnioskodawcę usług na rzecz Partnera
- **nieprawidłowe** – w zakresie obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.) zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez towar, stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy, rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 2 pkt 22 ustawy).

Na mocy art. 7 ust. 1 ustawy – przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z tak szeroko sformułowanej definicji wynika, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę. Przez świadczenie usług należy zatem rozumieć każde zachowanie niebędące dostawą towarów i świadczone na rzecz innego podmiotu.

Powołane przepisy wskazują, że pojęcie świadczenia usług ma bardzo szeroki zakres, gdyż nie obejmuje wyłącznie działań podatnika, lecz również zobowiązanie do powstrzymania się od dokonywania czynności lub do tolerowania czynności bądź sytuacji. Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). Należy jednak zaznaczyć, że nie każde powstrzymanie się od działania, czy tolerowanie czynności lub sytuacji może zostać uznane za usługę w rozumieniu przepisów ustawy.

Z treści powołanego wyżej przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy jednoznacznie wynika, że dostawa towarów i świadczenie usług co do zasady podlegają opodatkowaniu VAT wówczas, gdy są wykonywane odpłatnie (z wyjątkiem przypadków ściśle określonych w art. 7 ust. 2 oraz w art. 8 ust. 2 cyt. ustawy).

Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Przy czym przepisy ustawy nie określają postaci wynagrodzenia.

W dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (np. wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie C-102/86 Apple and Pear Development Council przeciwko Commissioners of Customs and Excise), przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem, przy czym wynagrodzenie jakkolwiek musi być wyrażone w pieniądzu, to jednak nie musi być w tej formie dokonane. Należy podkreślić, że na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług bez znaczenia pozostaje to, czy kwota uzyskanego wynagrodzenia (cena) została skalkulowana tak, że stanowi tylko koszt wytworzenia towaru lub wykonania usługi, czy została powiększona także o zysk sprzedającego.

Skoro przepisy nie określają formy zapłaty za świadczoną usługę, należy uznać, że zobowiązanie usługobiorcy może mieć postać świadczenia nie tylko określonej sumy pieniędzy, ale także świadczenie innej usługi (usługi wzajemnej). Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę. Ponadto, aby dana czynność (świadczenie) podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, musi istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym pomiędzy świadczoną usługą a świadczeniem wzajemnym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia.

Odpłatność określana jest przez strony umowy i jeśli strony ustalą zapłatę, wówczas wykonane świadczenie staje się odpłatne. W przypadku istnienia świadczenia wzajemnego otrzymanego przez świadczącego usługę, należy uznać czynności wykonywane w ramach zawartej umowy za odpłatne świadczenie usług określone w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Wobec powyższej analizy, dostawa towarów lub świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług wtedy, gdy są wykonane odpłatnie, oraz gdy pomiędzy dostawcą towaru lub świadczącym usługę i ich beneficjentem (odbiorcą) istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług i prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży detalicznej towarów na terytorium Polski. Wnioskodawca sprzedaje towary i usługi głównie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, wobec czego większość obrotu Spółki jest ewidencjonowana na kasach rejestrujących.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej, Spółka zawarła umowę z Partnerem, z siedzibą w Kalifornii. Istotą Umowy zwartej przez Spółkę z Partnerem jest:

- udostępnianie odpowiedniego miejsca w placówkach Spółki w celu sprzedaży kart podarunkowych (dalej: karty podarunkowe lub Karty), które po nabyciu uprawniają klientów Spółki (głównie osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, dokonujące zakupów w placówkach Spółki (dalej: Klienci)) do nabywania różnego rodzaju świadczeń od danego emitenta/wydawcy kart podarunkowej (dalej: Wydawca) za pośrednictwem serwisów internetowych lub w sklepach Wydawcy albo innych podmiotów, jak również,
- oferowanie do sprzedaży kart podarunkowych na rzecz Klientów Spółki.

Na podstawie zakupionej w placówkach Spółki karty podarunkowej, Klient jest uprawniony do skorzystania z różnego rodzaju produktów (usług) w zależności od oferty Wydawcy danej karty, takich jak, np. gry komputerowe, akcesoria do gier, muzyka, filmy, seriale, skok na bungee etc. W zależności od oferty Wydawcy, karta może mieć charakter:

- karty różnego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej zakup dowolnego produktu z oferty Wydawcy, przy czym produkty te opodatkowane są różnymi stawkami VAT lub
- karty jednego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej skorzystanie (i) z jednego rodzaju produktu, określonego już w momencie sprzedaży danej karty lub też (ii) z różnego rodzaju produktów opodatkowanych taką samą stawką VAT.

Cena nabycia Karty odpowiada wartości środków pieniężnych, które Klient może przeznaczyć na zakup określonych świadczeń u wybranego Wydawcy, tj. Klient kupując Kartę, np. za cenę 60 zł, 100 zł, 120 zł lub 200 zł, itp. ma możliwość skorzystania z oferty Wydawcy do wysokości tej kwoty. Jednocześnie, w przypadku kart różnego przeznaczenia, środki zgromadzone na Kartach nie „przepadają” w przypadku gdy wartość wybranego produktu jest niższa, niż wartość zgromadzonych na Karcie środków, co oznacza, że Klient ma możliwość wykorzystania wszystkich dostępnych środków.

Działania Spółki na podstawie Umowy są częścią procesu sprzedaży kart podarunkowych na rzecz Klientów, który można podzielić na następujące etapy: wyemitowane przez

Wydawców Karty przekazywane są Partnerowi, który działając jako agent ma za zadanie doprowadzić do ich sprzedaży na rzecz ostatecznego nabywcy; Partner zawiera ze Spółką (prowadzącą działalność gospodarczą w obszarze sprzedaży detalicznej) Umowę, na mocy której Wnioskodawca podejmuje bezpośrednie działania zmierzające do sprzedaży kart podarunkowych (Wnioskodawca w tym zakresie również działa jako agent); Spółka sprzedaje w swoich placówkach (sklepach) karty podarunkowe na rzecz Klienta.

Pomiędzy Wydawcami a Partnerem zawierane są umowy, na podstawie których Partner zobowiązuje się do pośredniczenia w sprzedaży Kart, działając na zasadzie sprzedaży agencyjnej.

Partner nie ma wpływu na ustalenie ceny nominalnej Kart, cena jest określana przez Wydawcę. Na kartach podarunkowych umieszczane jest logo Wydawcy i jego nazwa. Na żadnym etapie sprzedaży Karty, prawo własności nie jest przenoszone na Partnera. Wynagrodzenie należne Partnerowi za pośredniczenie przy sprzedaży kart podarunkowych ma postać prowizji kalkulowanej jako procent wartości nominalnej Kart sprzedanych za pośrednictwem Partnera. Partner rozlicza się z Wydawcami na podstawie odrębnych umów, niezależnie od Umowy zawartej z Wnioskodawcą. Partner dokonuje rozliczeń z danym Wydawcą w formie bezgotówkowej (np. przelewem na rachunek bankowy Wydawcy). Wydawca otrzymuje informacje umożliwiające identyfikację każdej sprzedaży kart podarunkowych i powiązania ich z dokonywanymi w sklepie Wnioskodawcy płatnościami. Zarówno Wydawca jak i Partner dysponują ewidencją oraz dowodami dokumentującymi zapłatę za nabyte karty podarunkowe, na podstawie których możliwe jest jednoznaczne powiązanie płatności z konkretną transakcją. Wydawcy, jak również Partner nie zawarli ze Spółką umowy w formie pisemnej przewidującej zobowiązanie Wnioskodawcy do ujmowania na własnych kasach rejestrujących sprzedaży Kart dokonywanej w imieniu Wydawców. Spółka nie otrzymała również od Wydawcy lub Partnera żadnej kasy powierzonej. Partner zawiera Umowę ze Spółką, która poprzez określone działania ma doprowadzić do sprzedaży Kart na rzecz ostatecznego nabywcy – Klienta. Rola Spółki obejmuje podejmowanie działań mających charakter pośredniczenia w sprzedaży Kart pomiędzy Wydawcą a Klientem. Wnioskodawca pełni rolę podmiotu dystrybuującego wydane przez Wydawcę karty podarunkowe, które po nabyciu przez Klienta uprawniają do nabycia danego rodzaju świadczeń od Wydawcy (usług). Wnioskodawca nie jest stroną transakcji pomiędzy Wydawcą a Klientem, która sprowadza się do skorzystania z karty podarunkowej i nabycia określonego świadczenia.

Umowa określa szereg czynności, które Wnioskodawca wykonuje na rzecz Partnera, jednakże na Spółce nie ciąży obowiązek rozpatrywania i rozliczania reklamacji Klientów z tytułu nabycia Kart. Zadaniem Spółki jest sprzedaż Klientom na rzecz Wydawcy/Partnera Kart podarunkowych na stojakach ekspozycyjnych umieszczonych w sklepach Wnioskodawcy. Spółka wydaje Klientowi Kartę po uiszczeniu przez niego ceny zakupu (równej wartości nominalnej Karty). Należność od Klienta jest pobierana najczęściej w formie gotówkowej lub poprzez płatność kartą płatniczą w kasie sklepu prowadzonego przez Wnioskodawcę. Karta nie jest aktywna do momentu jej zeskanowania przez kasjera.

Aktywacja następuje po zakończeniu transakcji w momencie wydruku paragonu (potwierdzenia), aczkolwiek Spółka nie wyklucza, że moment dokonywania aktywacji Karty może się w przyszłości zmienić z powodów technicznych. Z Umowy wynika, że rolą Spółki jest zapewnienie technicznej obsługi transakcji pomiędzy Partnerem a Klientem. Po otrzymaniu zapłaty pracownik Spółki dokonuje zarejestrowania sprzedaży Karty poprzez zeskanowanie kodu kreskowego znajdującego się na Karcie. W momencie zeskanowania kodu następuje wysłanie zapytania do Partnera o aktywacji konkretnej karty podarunkowej. Po aktywowaniu Karty, Spółka otrzymuje potwierdzenie aktywacji danej Karty. Klient po nabyciu Karty ma możliwość skorzystania z oferty danego Wydawcy, tj. nabycia określonego produktu, np. po zalogowaniu się w serwisie internetowym Wydawcy lub też może przekazać/podarować Kartę osobie trzeciej.

Niektóre karty podarunkowe z oferty Wydawcy już w momencie zakupu wskazują konkretne świadczenie, które Klient może otrzymać w ramach karty podarunkowej, natomiast niektóre karty podarunkowe wskazują różne świadczenia, które opodatkowane są różnymi stawkami. W zamian za wykonywane przez Spółkę na podstawie Umowy czynności, Spółce przysługuje od Partnera wynagrodzenie w formie prowizji, która jest uzależniona od wartości zrealizowanej przez Spółkę sprzedaży kart podarunkowych. Prowizja jest wyrażona w procentach i kalkulowana od wartości prowizji należnej Partnerowi. Uzyskana przez Spółkę od Partnera prowizja stanowi całkowite wynagrodzenie Spółki należne za świadczenie usług na podstawie Umowy.

W związku z powyższym wątpliwości Wnioskodawcy w pierwszej kolejności dotyczą kwestii czy sprzedaż kart podarunkowych (na podstawie umowy zawartej z Partnerem) stanowi dla niego czynność podlegającą opodatkowaniu (pytanie oznaczone we wniosku nr 1).

Zgodnie z art. 758 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1145), przez umowę agencyjną przyjmujący zlecenie (agent) zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, do stałego pośredniczenia, za wynagrodzeniem, przy zawieraniu z klientami umów na rzecz dającego zlecenie przedsiębiorcy albo do zawierania ich w jego imieniu.

Do zawierania umów w imieniu dającego zlecenie oraz do odbierania dla niego oświadczeń agent jest uprawniony tylko wtedy, gdy ma do tego umocowanie art. 758 § 2 ustawy Kodeks cywilny. Zatem umowa agencyjna jest szczegółowo uregulowaną w Kodeksie cywilnym umową obrotu profesjonalnego (obie strony muszą być przedsiębiorcami), oparta o zasadę lojalności (zaufania).

Zobowiązanie agenta obejmuje samodzielne (w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa), stałe działanie (pośredniczenie) na rachunek dającego zlecenie oraz za wynagrodzeniem – przy zawieraniu z osobami trzecimi (klientami) umów na rzecz dającego zlecenie albo polegające na zawieraniu takich umów w imieniu dającego zlecenie (§ 1). Jednocześnie do zawierania umów w imieniu dającego zlecenie oraz odbierania w jego imieniu oświadczeń woli wymagane jest umocowanie agenta (§ 2). Taka treść wyznacza

elementy przedmiotowo istotne umowy agencyjnej – zobowiązanie do stałego działania na rzecz dającego zlecenia na jego rachunek, ewentualnie w jego imieniu w zamian za wynagrodzenie (zasadniczo prowizję).

Z kolei z doktrynalnego punktu widzenia cechą charakterystyczną pośrednictwa odróżniającą ten stosunek od innych umów jest fakt, że przyczyną zawarcia bezpośrednio lub pośrednio umowy są działania pośrednika. Innymi słowy przez umowę o pośrednictwo należałoby rozumieć taki stosunek prawny istniejący pomiędzy dwiema stronami, z których jedna (pośrednik) otrzymuje zlecenie od drugiej, aby doprowadzić do wymiany gospodarczej świadczeń z osobą trzecią, przy czym znalezienie kontrahenta ma stanowić bezpośredni i decydujący rezultat starań pośrednika. Bezpośrednim celem aktywności pośrednika jest wywołanie skutku prawnego, polegającego na wprowadzeniu zleceniodawcy (podmiotu zastępowanego) w stosunek umowny z osobą trzecią.

Wskazać w tym miejscu należy, iż od 1 stycznia 2019 r. do ustawy o podatku od towarów i usług zostały wprowadzone dodatkowe przepisy mające na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 1 lipca 2016 r.). Celem wprowadzonych przepisów jest uproszczenie, modernizacja i ujednoczenie przepisów ustawy VAT mających zastosowanie do bonów na towary lub usługi. Przy czym nowe regulacje mają zastosowanie wyłącznie do bonów wyemitowanych po dniu 31 grudnia 2018 r.

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy, bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Natomiast przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 ustawy).

Emisja bonu, w myśl art. 2 pkt 42 ustawy, to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Natomiast przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji (art. 2 pkt 45 ustawy).

Wskazać w tym miejscu należy, iż wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi, jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w

odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w UE, lecz także ze względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą tylko i wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry – wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony, w momencie emisji bonu, dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT i w jakiej kwocie. Zatem gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania oraz wysokość podatku VAT należnego, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku VAT należnego mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów SPV i MPV zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

Art. 8a ustawy określa transfer bonu jednego przeznaczenia. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu, transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon (art. 8a ust. 2 ustawy).

Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik (art. 8a ust. 3 ustawy).

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 ustawy).

Stosownie do art. 8b ust. 1 ustawy 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy, w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi promocji, dotyczące tego bonu.

Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Wyłączeniem od powyższej reguły jest przepis art. 19a ust. 1a ustawy, dotyczący obowiązku podatkowego w przypadku stosowania bonów, zgodnie z którym, w przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Natomiast w myśl art. 19a ust. 4a ustawy, w przypadku, o którym mowa w art. 8a ust. 1 i 3, dostawę towarów uznaje się za dokonaną, a usługę uznaje się za wykonaną z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

Powyższe zmiany zostały wprowadzone ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r. poz. 2433). Zgodnie z art. 2 ww. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, przepisów art. 8a, art. 8b, art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. b i pkt 5 lit. a i b, art. 19a ust. 1, 1a i 4a, art. 21 ust. 6 pkt 2, art. 29a ust. 1a-1c, art. 30a ust. 1 i art. 106i ust. 1 i 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do bonów wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r.

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca wskazał w treści wniosku, że jest zainteresowany otrzymaniem potwierdzenia zasad dokumentowania i opodatkowania sprzedaży kart podarunkowych, które są przez niego wydawane od 1 stycznia 2019 r.

Natomiast jak wynika z powyższego przepisu nowe zasady dotyczą bonów wyemitowanych, a nie wydawanych po dniu 1 stycznia 2019 r. Jednak ze względu na fakt, że w opisanej przez Wnioskodawcę sytuacji wydawane przez Spółkę karty podarunkowe są jednocześnie ich emisją, to w tej konkretnej sytuacji sprawa dotyczy tych samych bonów pomimo innego nazewnictwa (wydanych, wyemitowanych).

W rozpatrywanej sprawie wskazano, że Partner zawiera z Wnioskodawcą – Spółką (prowadzącą działalność gospodarczą w obszarze sprzedaży detalicznej) Umowę, na mocy której Wnioskodawca podejmuje bezpośrednie działania zmierzające do sprzedaży kart podarunkowych (Wnioskodawca w tym zakresie również działa jako agent), następnie Spółka sprzedaje w swoich placówkach (sklepach) karty podarunkowe na rzecz Klienta.

Rola Spółki obejmuje podejmowanie działań mających charakter pośredniczenia w sprzedaży Kart pomiędzy Wydawcą a Klientem. Wnioskodawca pełni rolę podmiotu dystrybuującego wydane przez Wydawcę karty podarunkowe, które po nabyciu przez Klienta uprawniają do nabycia danego rodzaju świadczeń od Wydawcy (usług). Wnioskodawca nie jest stroną transakcji pomiędzy Wydawcą a Klientem, która sprowadza się do skorzystania z karty podarunkowej i nabycia określonego świadczenia. Zadaniem Spółki jest sprzedaż Klientom na rzecz Wydawcy/Partnera Kart prezentowanych na stojakach ekspozycyjnych umieszczonych w sklepach Wnioskodawcy. Spółka wydaje Klientowi Kartę po uiszczeniu przez niego ceny zakupu (wartości nominalnej). Należność od Klienta jest pobierana najczęściej w formie gotówkowej lub poprzez płatność kartą płatniczą w kasie sklepu prowadzonego przez Wnioskodawcę. Z Umowy wynika, że rolą Spółki jest zapewnienie technicznej obsługi transakcji pomiędzy Partnerem a Klientem. Po otrzymaniu zapłaty pracownik Spółki dokonuje zarejestrowania sprzedaży Karty poprzez zeskanowanie kodu kreskowego znajdującego się na Karcie. W momencie zeskanowania kodu następuje wysłanie zapytania do Partnera o aktywacji konkretnej karty podarunkowej. Po aktywowaniu Karty, Spółka otrzymuje potwierdzenie aktywacji danej Karty. W zamian za wykonywane przez Spółkę na podstawie Umowy czynności, Spółce przysługuje od Partnera wynagrodzenie w formie prowizji, która jest uzależniona od wartości zrealizowanej przez Spółkę sprzedaży kart podarunkowych. Prowizja jest wyrażona w procentach i kalkulowana od wartości prowizji należnej Partnerowi. Uzyskana przez Spółkę od Partnera prowizja stanowi całkowite wynagrodzenie Spółki należne za świadczenie usług na podstawie Umowy.

Mając na uwadze przedstawiony przez Spółkę opis stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) należy zgodzić się, że Spółka sprzedając karty podarunkowe jako dystrybutor realizuje jedynie usługę pośrednictwa na rzecz Partnera.

Warto jednak zwrócić uwagę, na definicję emisji bonów, zawartą w art. 2 pkt 42 ustawy, zgodnie z którą, jest to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu). Emisja bonu jednego przeznaczenia (tak jak późniejsze transfery) oznacza dokonanie dostawy towarów/świadczenia usług, których bon dotyczy.

Zatem ze względu na fakt, że Wydawcy przekazują Partnerowi karty podarunkowe, jednak bez przeniesienia na niego prawa własności, na tym etapie nie dochodzi do emisji bonu, a tym samym nie występuje także transfer bonu. Zgodnie bowiem z art. 2 pkt 45 ustawy przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Oznacza to, że przekazanie bonu jednego przeznaczenia na rzecz Partnera nie rodzi obowiązku podatkowego z tytułu podatku VAT, ponieważ powstaje on z chwilą dokonania jego transferu (art. 19a ust. 4a ustawy), który na tym etapie nie występuje.

Kolejne przekazanie tego bonu na rzecz Wnioskodawcy również nie spełnia definicji transferu (Wnioskodawca również działa jako pośrednik), co wiąże się także z brakiem powstania obowiązku podatkowego.

Natomiast dopiero sprzedaż bonu jednego przeznaczenia na rzecz Klienta, którą wykonuje Wnioskodawca w imieniu Wydawców powoduje powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ w tym momencie dochodzi do pierwszego wprowadzenia bonu do obrotu w związku ze sprzedażą.

W opisanej sytuacji ma zastosowanie powołany wyżej art. 8a ust. 3 ustawy, zgodnie z którym jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

Wnioskodawca w przypadku bonu jednego przeznaczenia działa w imieniu Wydawców, dla których taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług. Zatem obowiązek podatkowy związany z tą dostawą powstaje zgodnie z art. 19a ust. 4a ustawy z chwilą dokonania transferu, czyli z chwilą sprzedaży karty podarunkowej, która stanowi bon jednego przeznaczenia na rzecz Klienta. Obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą kart podarunkowych spełniających definicję bonu jednego przeznaczenia powstaje u Wydawców. Wnioskodawca działa w charakterze pośrednika w związku z czym prowizja, którą on otrzymuje od Partnera podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (ustalenie miejsca świadczenia, powstanie obowiązku podatkowego).

Analizując przedstawiony stan faktyczny/zdarzenie przyszłe należy zauważyć, że w przypadku bonów różnego przeznaczenia podobnie jak w przypadku opisanych wyżej bonów jednego przeznaczenia do transferu bonu dochodzi dopiero na etapie wydania bonu przez Wnioskodawcę na rzecz Klienta.

Natomiast obowiązek podatkowy dla sprzedaży karty podarunkowej, która stanowi bon różnego przeznaczenia powstaje na zasadach ogólnych zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy, czyli z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usług przez Wydawców.

Zatem czynność sprzedaży bonu różnego przeznaczenia na rzecz Klienta nie wiąże się jeszcze z wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, czyli nie stanowi dla Wnioskodawcy sprzedaży. Czynność dostawy towaru lub świadczenia usług będzie miała miejsce u Wydawców kart podarunkowych.

Wnioskodawca w tej sytuacji powinien mieć na uwadze powołany wyżej art. 8b ust. 2 ustawy, który mówi, że w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

Zatem w związku z faktem, że Spółka działa jako pośrednik, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega wynagrodzenie, które otrzymuje Wnioskodawca z tytułu Umowy zawartej z Partnerem.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że w omawianej sprawie w przypadku sprzedaży kart podarunkowych, Wnioskodawca prowadzi działalność polegającą na pośrednictwie w sprzedaży pomiędzy Wydawcami (a więc dostawcami towarów lub usług), Partnerem a ostatecznymi nabywcami (Klientami). Odbiorcą usług pośrednictwa świadczonych przez Wnioskodawcę jest Partner, bowiem to on uzyskuje korzyści z tytułu sprzedaży kart podarunkowych. Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy prawa należy stwierdzić, że sprzedaż przez Wnioskodawcę na rzecz Klienta kart podarunkowych nie stanowi u niego dostawy towarów ani świadczenia usług i nie mieści się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem VAT zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego nr 1 należało uznać za prawidłowe.

Następnie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii czy podstawą opodatkowania podatkiem VAT usług świadczonych przez Spółkę na podstawie Umowy jest kwota prowizji należnej Spółce od Partnera (pytanie oznaczone we wniosku nr 2).

Odnosząc się do powyższego wskazać należy, że stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Należy zauważyć, że art. 29a ust. 1 ustawy odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że w zamian za wykonywane przez Spółkę na podstawie Umowy czynności, Spółce przysługuje od Partnera wynagrodzenie w formie prowizji, która jest uzależniona od wartości zrealizowanej przez Spółkę sprzedaży kart podarunkowych. Prowizja jest wyrażona w procentach i kalkulowana od wartości prowizji należnej Partnerowi. Uzyskana przez Spółkę od Partnera prowizja stanowi całkowite wynagrodzenie Spółki należne za świadczenie usług na podstawie Umowy.

Mając na uwadze powyższe wskazać należy, że w opisanej sytuacji przedmiotem opodatkowania są usługi pośrednictwa świadczone na rzecz Partnera, za które Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji. Zatem, kwota ta stanowi w istocie zapłatę (wynagrodzenie) za wykonaną usługę, tj. za pośrednictwo w sprzedaży kart podarunkowych. W konsekwencji, podstawą opodatkowania z tytułu świadczenia usług pośrednictwa zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy, jest kwota prowizji jaką otrzyma Wnioskodawca od Partnera w związku z wykonaniem na jego rzecz usługi pośrednictwa, pomniejszona o kwotę podatku.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego nr 2 należało uznać za prawidłowe.

Wnioskodawca ma także wątpliwości w kwestii obowiązku ewidencjonowania sprzedaży kart podarunkowych za pomocą kasy rejestrującej (pytanie oznaczone we wniosku nr 3).

Z powołanych powyżej przepisów, tj. art. 19a ust. 1a i 4a ustawy, wynika, że obowiązek podatkowy dla stosowania bonów jednego przeznaczenia jest wyłączony z opodatkowania na zasadach ogólnych. Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia. Momentem, w którym ww. dostawę towarów/świadczenie usług należy uznać dla celów VAT za dokonane jest w każdym przypadku moment dokonania transferu bonu jednego przeznaczenia.

W odniesieniu natomiast do momentu powstania obowiązku podatkowego dla bonu różnego przeznaczenia zastosowanie znajdą zasady ogólne wynikające z art. 19a ust. 1 ustawy. Zatem obowiązek podatkowy dla bonu różnego przeznaczenia powstanie w momencie faktycznej dostawy towaru/wykonania usługi w zamian za ten bon, tj. podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru/wykonania usługi i co do zasady powinien zostać rozliczony za ten okres rozliczeniowy.

Należy podkreślić, że obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z zapisu art. 111 ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem – w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2019 r. – podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Rozpatrując kwestię obowiązku rejestrowania przez Wnioskodawcę sprzedaży produktów, dokonywanej przez niego w imieniu i na rzecz Wydawców, przy zastosowaniu należących do niego kas rejestrujących należy zauważyć, że stosownie do art. 111 ust. 3a ustawy, podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać wydrukowany dokument nabywcy (pkt 1) oraz stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b (pkt 7).

Z kolei jak wynika z zapisu art. 111 ust. 3b ustawy – podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiągniętej przez nich wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Powyższy przepis ustanawia wyjątek od zasady, że podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących obowiązani są do stosowania kas wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, nakazując również ewidencjonowanie sprzedaży prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników w sytuacji, gdy poza sprzedażą towarów/usług zleceniodawcy podmiot (zleceniobiorca) dokonuje sprzedaży własnych towarów bądź usług.

W opisanej sytuacji należy więc odróżnić obowiązek ewidencjonowania, który ciąży na zleceniobiorcy, od obowiązku ewidencjonowania spoczywającego na zleceniodawcy.

Należy wskazać, że obowiązujące od 1 maja 2019 r. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2019 r., poz. 816), w sposób szczególny reguluje kwestie obowiązku prowadzenia ewidencji w przypadku sprzedaży w imieniu i na rzecz innego podmiotu.

Stosownie do § 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- innym podmiocie – rozumie się przez to agenta, zleceniobiorcę, pośrednika lub inną osobę, która na podstawie umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze dokonuje sprzedaży i prowadzi ewidencję tej sprzedaży w imieniu lub na rzecz podatnika obowiązującego do prowadzenia ewidencji (pkt 5);
- kasie powierzonej – rozumie się przez to kasę nabytą przez podatnika obowiązującego do prowadzenia ewidencji przy jej użyciu, który na podstawie umowy przekazuje ją innemu podmiotowi do prowadzenia ewidencji sprzedaży wyłącznie na rzecz lub w imieniu tego podatnika (pkt 7);
- kasie własnej – rozumie się przez to kasę nabytą przez podatnika obowiązującego do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży przy jej użyciu albo kasę nabytą do prowadzenia ewidencji własnej i prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników (pkt 8).

Jak wynika z zapisów § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących podatnik, który ma obowiązek prowadzenia ewidencji, zlecając wykonywanie sprzedaży innemu podmiotowi, przekazuje kasę powierzoną lub zobowiązuje go do prowadzenia ewidencji na swoją rzecz lub w swoim imieniu przy użyciu kasy własnej tego podmiotu.

W przypadku gdy inny podmiot jest obowiązany również do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, ewidencjonuje przy użyciu kasy własnej na potrzeby obliczenia

osiąganej przez siebie wartości sprzedaży i wysokości podatku całą wartość sprzedaży własnej i prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników – § 5 ust. 2 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących.

Jak stanowi § 5 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących – przekazanie innemu podmiotowi kasy powierzonej w celu prowadzenia ewidencji lub zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu nabytej przez ten podmiot kasy własnej, następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej.

Wskazać należy, że w § 5 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących zawarto uregulowania dotyczące podatników wykonujących czynności w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze.

Przepis ten porządkuje obowiązek ewidencjonowania przez podmioty działające w ten sposób, rozróżniając przypadek, gdy do ewidencjonowania wykorzystywana jest kasa powierzona oraz kasa własna.

Jak wynika z powołanych przepisów dotyczących ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, co do zasady pośrednik, który obok sprzedaży towarów/usług zleceniodawcy dokonuje sprzedaży towarów/usług własnych, w sytuacji gdy ciąży na nim obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kasy rejestrującej, ma również obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej obrotu z tytułu sprzedaży towarów/usług zleceniodawcy.

Jednocześnie przepisy te wskazują, że to zleceniodawca, który ma obowiązek prowadzenia ewidencji, zlecając wykonywanie sprzedaży innemu podmiotowi (pośrednikowi), zobowiązuje go do prowadzenia ewidencji na swoją rzecz lub w swoim imieniu przy zastosowaniu kasy własnej tego podmiotu. Zobowiązanie innego podmiotu do prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kasy własnej, następuje na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej. Należy jednak zauważyć, że obowiązek ewidencjonowania przez pośrednika sprzedaży dokonywanej w imieniu i na rzecz zleceniodawcy, uwarunkowany jest wystąpieniem tego obowiązku u zleceniodawcy.

W przedmiotowej sprawie – jak wyjaśniono wyżej – Wnioskodawca nie jest podatnikiem z tytułu sprzedaży kart podarunkowych. Czynnością, która podlega u niego opodatkowaniu jest usługa pośrednictwa świadczona na rzecz Partnera, której podstawa opodatkowania powinna zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy obejmować wszystko co stanowi zapłatę z tytułu świadczenia tej usługi. Natomiast ze względu na fakt, że Spółka dokonując sprzedaży kart podarunkowych, które według niej spełniają definicję bonu jednego lub różnego przeznaczenia, nie dokonuje sprzedaży towarów i świadczenia usług wynikających z tych bonów, tym samym nie jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek prowadzenia ewidencji tej sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zauważyć należy, że zarówno w przypadku kart podarunkowych, które stanowią bony jednego przeznaczenia jak i różnego przeznaczenia zobowiązany do prowadzenia

ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas fiskalnych może być Wydawca kart podarunkowych.

W analizowanej sprawie Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, zawarł umowę z Partnerem, na udostępnienie odpowiedniego miejsca w placówkach Spółki w celu sprzedaży kart podarunkowych, które po nabyciu uprawniają klientów Spółki (głównie osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, dokonujące zakupów w placówkach Spółki) do nabywania różnego rodzaju świadczeń od danego emitenta/wydawcy kart podarunkowych (Wydawcy) za pośrednictwem serwisów internetowych lub w sklepach Wydawcy. W zależności od oferty Wydawcy, karta może mieć charakter:

- karty różnego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej zakup dowolnego produktu z oferty Wydawcy, przy czym produkty te opodatkowane są różnymi stawkami VAT lub
- karty jednego przeznaczenia, tj. karty umożliwiającej skorzystanie (i) z jednego rodzaju produktu, określonego już w momencie sprzedaży danej karty lub też (ii) z różnego rodzaju produktów opodatkowanych taką samą stawką VAT.

Mając na uwadze powyższe wskazać należy, że o ile sprzedawane przez Wnioskodawcę karty podarunkowe jednego przeznaczenia stanowią/będą stanowić bony jednego przeznaczenia (SPV), o których mowa w art. 2 pkt 43 ustawy, to z uwagi na fakt, iż w przypadku bonów SPV obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania transferu bonu, to czynność tą należy zaewidencjonować na kasie rejestrującej w momencie powstania obowiązku podatkowego (tj. w momencie wydania bonu SPV klientowi).

Jednakże w analizowanej sprawie Wnioskodawca dokonuje sprzedaży kart podarunkowych jednego przeznaczenia w imieniu Wydawcy Kart, a ponadto z Wnioskodawcą nie została zawarta umowa w formie pisemnej zobowiązująca go do ujmowania na własnych kasach rejestrujących sprzedaży przedmiotowych Kart. Wnioskodawca nie otrzymał też żadnej kasy powierzonej do ewidencjonowania sprzedaży tych Kart, ponieważ – jak wynika z wniosku – Wydawca korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży Kart na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy zastosowaniu kas rejestrujących. Wydawca otrzymuje zapłatę z tytułu ww. sprzedaży w całości na rachunek bankowy a posiadane ewidencje pozwalają mu przyporządkować dane wpłaty do konkretnych transakcji.

Podkreślić należy, że w przypadku braku umowy, o której mowa w § 5 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących i o ile Wydawca jest zwolniony z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku ewidencji „cudzej” sprzedaży na kasie fiskalnej, która dotyczy bonów jednego przeznaczenia.

Zatem w przedmiotowej sprawie Wnioskodawca nie ma/nie będzie miał obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży na rzecz osób fizycznych

nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych kart podarunkowych jednego przeznaczenia dokonywanej w imieniu i na rzecz innych podatników (Wydawców).

Natomiast, jeżeli sprzedawane przez Wnioskodawcę karty podarunkowe różnego przeznaczenia stanowią/będą stanowić boni różnego przeznaczenia (MPV), o których mowa w art. 2 pkt 44 ustawy, to czynność ta (o ile w momencie ich wydania nie następuje dostawa towarów ani świadczenie usług) nie rodzi obowiązku podatkowego w podatku VAT w momencie ich sprzedaży.

Obowiązek podatkowy w ww. przypadku powstaje w momencie faktycznej sprzedaży towaru lub usługi zrealizowanej przy użyciu przedmiotowego bonu. Tym samym odpłatnego wydania bonów różnego przeznaczenia (MPV) nie należy ewidencjonować na kasie rejestrującej.

Podkreślić należy, że obowiązek stosowania kas rejestrujących związany jest z realizacją sprzedaży, a więc wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. Natomiast czynność przekazania bonu różnego przeznaczenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, gdyż nie stanowi odpłatnej dostawy towaru ani odpłatnego świadczenia usług, a zatem nie stanowi sprzedaży.

Zatem Wnioskodawca nie jest/nie będzie zobowiązany ewidencjonować na kasie rejestrującej odpłatnego wydania osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej oraz rolnikom ryczałtowym kart podarunkowych różnego przeznaczenia.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych jednego przeznaczenia uznano za prawidłowe. Natomiast stanowisko Wnioskodawcy w zakresie obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej sprzedaży kart podarunkowych różnego przeznaczenia uznano za nieprawidłowe.

Podkreślić w tym miejscu należy, że pomimo iż Wnioskodawca nie ma/nie będzie miał obowiązku ewidencjonować na kasie rejestrującej odpłatnego wydania osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej oraz rolnikom ryczałtowym kart podarunkowych różnego przeznaczenia to stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego uznano za nieprawidłowe z uwagi na inne uzasadnienie Zainteresowanego.

Zwrócić należy uwagę, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Wnioskodawcy. Inne kwestie wynikające z opisu sprawy oraz własnego stanowiska Wnioskodawcy w sprawie, które nie zostały objęte pytaniem, nie mogą być – zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej – w wydanej interpretacji rozpatrzone.

Podkreślić należy, że niniejsza interpretacja nie rozstrzyga kwestii czy przedstawione we wniosku karty podarunkowe spełniają definicję bonu jednego przeznaczenia lub różnego przeznaczenia.

Ponadto zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

Zatem przedmiotem niniejszej interpretacji nie mogą być obowiązki innego podmiotu, tj. np. obowiązek ewidencjonowania sprzedaży realizowanej przez Wydawców kart.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacji podatkowej, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany z przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna przynosi skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, niniejsza interpretacja została wydana w oparciu o informacje podane we wniosku, że przedmiotem sprzedaży są zarówno bony jednego przeznaczenia jak i bony różnego przeznaczenia. Zatem, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego w opisie sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Odnosnie powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych, należy zauważyć, że interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w indywidualnych sprawach podatników i niewątpliwie kształtują sytuację prawną tych podatników w sprawach będących przedmiotem rozstrzygnięcia, lecz dotyczą konkretnych stanów faktycznych i nie mają mocy prawa powszechnie obowiązującego co oznacza, że należy je traktować indywidualnie.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

3.9. 0114-KDIP1-3.4012.512.2024.2.LM

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0114-KDIP1-3.4012.512.2024.2.LM |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2024-09-27 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/606676... |

Interpretacja indywidualna - stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w podatku od towarów i usług jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

30 lipca 2024 r. wpłynął Państwa wniosek z 30 lipca 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy ustalenia czy karty podarunkowe emitowane przez Spółkę stanowią bony różnego przeznaczenia oraz ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitej zapłaty przez klienta Bonem otrzymanym nieodpłatnie i dopłaty pozostałej części należności.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

A. Spółka Akcyjna (dalej: „Wnioskodawca” albo „Spółka”) jest spółką kapitałową posiadającą siedzibę w Polsce, będącą czynnym podatnikiem VAT w rozumieniu ustawy o VAT.

Wnioskodawca dokonuje sprzedaży detalicznej, przede wszystkim na rzecz osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczej. W celu zachęcenia klientów do dokonywania zakupów w sklepach Spółki, Wnioskodawca podejmuje różnego rodzaju działania promocyjne, zmierzające do zwiększenia wolumenu sprzedaży, a co za tym idzie przychodów Spółki.

Działania te polegają między innym na organizowaniu akcji promocyjnych, w wyniku których klient pod warunkiem dokonania zakupu towarów o określonej wartości (lub określonych towarów) otrzymuje kartę podarunkową (dalej: „Karta”) o określonej wartości nominalnej.

Karta umożliwia dokonanie zapłaty przy okazji kolejnych zakupów za towary zakupione w sieci sklepów A. Spółki (zarówno stacjonarnych jak i w sklepie internetowym), jak również sklepach B. Na dzień składania wniosku, akcje promocyjne prowadziła i prowadzi Spółka. Jednak, w przyszłości mogą zdarzyć się akcje promocyjne organizowane przez B, jak i A. Wówczas Karty mogą być emitowane przez sklepy stacjonarne A oraz B i wykorzystywane zarówno w sklepach A, jak i B.

Wydawane na rzecz klientów Karty zawierają informacje, jak poniżej:

- Karta jest ważna przez 2 lata i możesz ją wykorzystać na zakupy w sklepach stacjonarnych A i B, a także na (...)
- Karty nie możesz wymienić na gotówkę a jej wartość nie podlega zwrotowi. Zasady wydawania i korzystania z karty znajdziesz w regulaminie w sklepach A i B oraz (...)

Wystawca Karty:

- C. Sp. z o.o. z siedzibą w (...)

W ramach akcji promocyjnych organizowanych przez Wnioskodawcę mogą uczestniczyć wszyscy klienci. Promocja ogłaszana jest w sklepach stacjonarnych A. w Polsce oraz nie łączy się z innymi promocjami, akcjami promocyjnymi, szczególnymi ofertami cenowymi lub produktowymi, które obowiązują w sklepach stacjonarnych A., chyba że warunki takiej promocji, akcji promocyjnych, szczególnej oferty cenowej lub produktowej stanowią inaczej.

Karty uprawniają ich posiadaczy do nabycia różnego rodzaju towarów w sklepach stacjonarnych Wnioskodawcy, które mogą podlegać opodatkowaniu w oparciu o różne stawki VAT.

Karty są wystawiane na okaziciela, tj. Spółka honoruje karty przedstawione w celu zapłaty przez okaziciela (Karta nie identyfikują osoby uprawnionej).

Karty są dystrybuowane przez Wnioskodawcę nieodpłatnie w momencie podjęcia przez Spółkę działań promocyjnych na zasadach określonych w regulaminach promocji.

Poniżej zaprezentowane zostały wybrane zapisy z przykładowych regulaminów promocji.

1. Promocja „20% zwrotu na kartę podarunkową za każde wydane 250 zł” -

Przedmiotem Promocji jest możliwość skorzystania przez Uczestnika Promocji na zasadach określonych w Warunkach Promocji z Promocji, w której Uczestnik Promocji może otrzymać Kartę Podarunkową A x B doładowaną kwotą stanowiącą 20% wartości zakupów za minimalną kwotę 250 zł (dalej również: „Przedmiot Promocji”).

Promocja obejmuje przecenione i nieprzecenione Produkty z całego asortymentu Sklepu A. z wyłączeniem:

- toreb papierowych

- kart podarunkowych

Udział w Promocji jest dobrowolny i bezpłatny. Aby wziąć udział w Promocji, należy zawrzeć umowę sprzedaży obejmującą zakup Produktów za minimalną kwotę 250,00 zł w dowolnym Sklepie A w Czasie trwania Promocji.

W ramach Promocji Uczestnik Promocji, który w Czasie trwania Promocji dokona zakupu Produktów za minimalną kwotę 250,00 zł uprawniony jest do otrzymania benefitów postaci Karty Podarunkowej A x B doładowanej kwotą stanowiącą 20% wartości zakupionych Produktów. Wartość benefitu jest rozkładana proporcjonalnie do wartości Produktów i progu uprawniającego do skorzystania z Promocji.

Karta Podarunkowa wydawana jest Uczestnikowi Promocji w kasach w sklepach stacjonarnych A, w których organizowana jest Promocja bezpośrednio po dokonaniu zakupu będącego podstawą otrzymania Karty Podarunkowej. Do Karty Podarunkowej Uczestnik Promocji otrzymuje potwierdzenie jej wydania wraz z informacją o kwocie doładowania.

W czasie trwania Promocji, każdy Uczestnik Promocji może skorzystać z Promocji wielokrotnie.

Przyznany przez Organizatora Przedmiot Promocji nie podlega wypłacie w pieniądzu lub wymianie na jakikolwiek inny środek płatniczy oraz ma charakter nieprzenoszalny.

Uczestnik Promocji ma prawo, a nie obowiązek skorzystania z Promocji. Nie wyłącza to uprawnień A do wprowadzenia mechanizmu automatycznego uczestnictwa w Promocji na korzyść Uczestnika Promocji.

2. Promocja pod nazwą: „40 zł na kartę podarunkową za każde wydane 200 zł”

Przedmiotem Promocji jest możliwość skorzystania przez Uczestnika Promocji na zasadach określonych w Warunkach Promocji z Promocji, w której Uczestnik Promocji za każde wydane 200,00 zł (dwieście 00/100 złotych) otrzymuje 40 zł (czterdzieści 00/100 złotych) na kartę podarunkową A x B (dalej również: „Przedmiot Promocji”).

Promocja obejmuje przecenione i nieprzecenione Produkty z całego asortymentu Sklepu A. z wyłączeniem:

- toreb papierowych
- kart podarunkowych
- produktów marki (...)
- produktów (...).

Udział w Promocji jest dobrowolny i bezpłatny (tzn. zakup Produktów w ramach Promocji nie wymaga poniesienia przez Uczestnika Promocji dodatkowych kosztów poza uiszczeniem Ceny Produktów podlegających Promocji).

Aby wziąć udział w Promocji, należy zawrzeć umowę sprzedaży obejmującą zakup Produktów za minimalną kwotę 200,00 zł w dowolnym Sklepie A. w Czasie trwania Promocji.

W ramach Promocji Uczestnik Promocji, który w Czasie trwania Promocji dokona zakupu Produktów za minimalną kwotę 200,00 zł uprawniony jest do otrzymania benefitów postaci Karty Podarunkowej A x B doładowanej kwotą 40 zł do wykorzystania w dowolnym sklepie sieci A lub B. W przypadku dokonania zakupu Produktów na kwotę stanowiącą wielokrotność kwoty 200,00 zł odpowiedniemu zwielokrotnieniu podlega kwota doładowania wg. zasad określonych poniżej tj. w przypadku dokonania zakupu Produktów na kwotę:

- min. 400,00 zł Uczestnik Promocji uprawniony jest do otrzymania Karty Podarunkowej A x B doładowanej kwotą 80 zł;
- min. 600,00 zł Uczestnik Promocji uprawniony jest do otrzymania Karty Podarunkowej A x B doładowanej kwotą 120 zł;
- min. 800,00 zł Uczestnik Promocji uprawniony jest do otrzymania Karty Podarunkowej A x B doładowanej kwotą 160 zł itd.

W przypadku zapłaty Kartą kwoty należności (ceny sprzedaży) mniejszej od wartości nominalnej Karty, Spółka nie zwraca klientowi różnicy. W przypadku natomiast, gdy łączna cena sprzedaży przekracza wartość nominalną realizowanych przez klienta Kart, klient zobowiązany jest zapłacić Wnioskodawcy pozostałą część należności za zakupione towary w gotówce lub przy pomocy karty płatniczej.

Nabyte nieodpłatnie Karty podarunkowe nie mogą być wymieniane przez klienta na gotówkę.

W przypadku sklepów stacjonarnych ewidencja obrotu i kwot podatku należnego z tytułu sprzedaży towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej prowadzona jest przy zastosowaniu przez Spółkę kas rejestrujących. Wszystkie transakcje tego typu są dokumentowane za pomocą paragonów fiskalnych.

Co do zasady, Spółka nie wystawia faktur nabywcom indywidualnym, chyba że takiego dokumentu zażąda klient.

W przypadku sklepu internetowego sprzedaż nie jest fiskalizowana (spółka spełnia warunki do zastosowania zwolnienia z fiskalizacji przy sprzedaży towarów przez internet), natomiast konsument otrzymuje dokument potwierdzający dokonanie zakupu. Dokument ten nie jest fakturą VAT w rozumieniu ustawy VAT, uprawniającą nabywcę do odliczenia podatku VAT na nabyciu towarów.

W przypadku sprzedaży towarów, za które klienci realizują płatność częściowo za pomocą Kart (wydanych nieodpłatnie), a częściowo gotówką lub kartą płatniczą (chodzi o sytuację, gdy łączna cena sprzedaż towarów przekracza wartość nominalną realizowanych przez klienta Kart), na paragonie fiskalnym każdorazowo zawarta jest informacja, jaka część należności została „uregulowana” z użyciem Karty.

Jednocześnie, dzięki stosowanemu przez Spółkę elektronicznemu systemowi przechowywania danych zważywszy na to, iż każda Karta jest oznaczona indywidualnym numerem, Wnioskodawca ma możliwość przyporządkowania realizacji konkretnych Kart do określonych transakcji sprzedaży towarów.

Spółka posiada zatem informacje pozwalające na:

- 1) wskazanie transakcji, w odniesieniu do których „uregulowanie” należności nastąpiło z wykorzystaniem Kart,
- 2) określenie, jaka część ceny/cen za towary z tytułu zrealizowanej transakcji sprzedaży detalicznej, została „uregulowana” przy zastosowaniu Karty a jaka gotówką lub kartą płatniczą.

Spółka nalicza podatek należny z tytułu sprzedaży towarów według właściwych stawek VAT od całej wartości obrotu, przyjmując dla potrzeb określenia podstawy opodatkowania, iż kwotą należną z tytułu danej sprzedaży jest suma:

- a) kwoty środków pieniężnych faktycznie otrzymanej od klienta w momencie realizacji sprzedaży oraz
- b) wartości zrealizowanej Karty (wykorzystanej jako „uregulowanie” należności za towary).

Oznacza to, że w przypadku, gdy cena sprzedawanych towarów wynosi, np. 150 zł, a klient dokonuje płatności w części Kartą o wartości nominalnej 50 zł, a resztę uiszcza gotówką lub kartą, wówczas Wnioskodawca przyjmuje jako cenę detaliczną brutto 150 zł. Wynika to z faktu, iż stosowany przez Spółkę system fiskalnej ewidencji sprzedaży detalicznej każdorazowo traktuje Karty jako środek płatności, a więc w szczególności nie uwzględnia w momencie dokonania sprzedaży obniżenia ceny sprzedawanych towarów o wartość realizowanych Kart nabytych nieodpłatnie.

W konsekwencji, zarówno w systemie ewidencjonującym sprzedaż detaliczną w Spółce, jak i na wydawanych klientom paragonach czy tzw. „fakturach konsumenckich” - w przypadku sprzedaży internetowej, gdzie transakcje nie są fiskalizowane, wykazywana jest cała wartość sprzedaży i VAT należnego, bez pomniejszania tych kwot o wartość nominalną zrealizowanych Kart.

Uwzględniając szczegółowo opisany powyżej stan faktyczny/zdarzenie przyszłe, informują Państwo, że niniejszy wniosek dotyczy wyłącznie kart wykorzystywanych do płatności za towary w sklepach A., przy czym karty te mogły być wydane nieodpłatnie w ramach promocji organizowanych jedynie przez A. Ponadto, przedmiotem niniejszego wniosku są wyłącznie transakcje:

- 1) realizowane przez konsumentów niebędących podatnikami VAT („faktura konsumencka” otrzymana przez nabywcę podczas zakupu w sklepie internetowym nie uprawnia do odliczenia podatku VAT należnego po jego stronie),

2) w których klienci płacą za towary otrzymaną wcześniej w ramach promocji Kartą tylko częściowo. Oznacza to, że cena sprzedaży towarów będących przedmiotem transakcji jest wyższą od wartości zapłaconej Kartą.

Pytanie

1) Czy w opisanym stanie faktycznym karty podarunkowe emitowane przez Spółkę są bonami różnego przeznaczenia?

2) Czy w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, gdy klient dokonuje zapłaty za towary w sklepach stacjonarnych Wnioskodawcy z wykorzystaniem Karty otrzymanej nieodpłatnie, i dodatkowo dopłaca pozostałą część należności w gotówce lub przy pomocy karty płatniczej, podstawę opodatkowania VAT z tytułu sprzedaży poszczególnych towarów stanowi jedynie kwota otrzymana przez Wnioskodawcę w gotówce (lub z użyciem karty płatniczej)?

3) Czy w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, gdy klient dokonuje zapłaty za towary w sklepie internetowym Wnioskodawcy z wykorzystaniem Karty otrzymanej nieodpłatnie, i dodatkowo dopłaca pozostałą część należności przy pomocy karty płatniczej, podstawę opodatkowania VAT z tytułu sprzedaży poszczególnych towarów stanowi jedynie kwota otrzymana przez Wnioskodawcę z użyciem karty płatniczej?

Państwa stanowisko w sprawie

Pytanie 1:

Karty podarunkowe emitowane przez Spółkę stanowią bony różnego przeznaczenia.

Pytanie 2 i 3:

Podstawę opodatkowania stanowi/będzie stanowiła wyłącznie kwota faktycznie uiszczona przez klienta za pomocą gotówki lub karty płatniczej pomniejszona o wartość podatku. Ponadto, biorąc pod uwagę, że posiadacz Karty będzie mógł nabywać towary opodatkowane różnymi stawkami VAT, kwota ww. dopłaty powinna zostać alokowana proporcjonalnie do wartości tych towarów, a tym samym proporcjonalnie do poszczególnych stawek podatku VAT.

Uzasadnienie - pytanie nr 1

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT:

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zakres tych czynności sformułowany został odpowiednio w art. 7 oraz w art. 8 ustawy o VAT.

I tak, na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl art. 2 pkt 6 ustawy o VAT ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach - rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT:

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

W myśl art. 2 pkt 41 ustawy o VAT przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy o VAT bon jednego przeznaczenia to bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu.

Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 44 ustawy o VAT przez bon różnego przeznaczenia rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia.

W myśl art. 2 pkt 42 ustawy o VAT emisja bonu to pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu.

Zgodnie z art. 2 pkt 45 ustawy o VAT przez transfer bonu rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Wskazać w tym miejscu należy, że wprowadzenie definicji bonu na towary i usługi jest nie tylko istotne ze względu na potrzebę harmonizacji opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do transakcji z wykorzystaniem bonów w Unii Europejskiej, lecz także ze

względu na potrzebę unikania zakłóceń konkurencji. Celem tej definicji jest również rozróżnienie pomiędzy bonami, które można wymienić na towary i usługi a instrumentami płatniczymi, które służą wyłącznie do realizacji płatności, gdyż opodatkowanie bonów podatkiem VAT jako specyficznego środka płatniczego i instrumentów płatniczych jest różne.

Z uwagi na fakt, że bony w praktyce mogą nabierać coraz więcej cech, które charakteryzują instrumenty płatnicze, w każdym przypadku należy badać, czy płatności, przy których skorzystać można z takiego instrumentu, dotyczą ograniczonej liczby oznaczonych co do nazwy towarów lub usług lub czy tożsamość potencjalnych oferentów dostaw towarów lub usług jest znana z góry - wówczas taki instrument zachowuje swój charakter bonu. Należy przy tym podkreślić, że bon może mieć formę materialną lub elektroniczną.

Zasady dotyczące opodatkowania transferu bonów jednego i różnego przeznaczenia zostały przedstawione w dziale II rozdziale 2a ustawy o VAT „Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów”.

W myśl art. 8a ust. 1 ustawy o VAT transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy.

Stosownie do art. 8a ust. 2 ustawy o VAT 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 w części, w której wynagrodzenie stanowił bon.

Jak stanowi art. 8a ust. 3 ustawy o VAT jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik.

Zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy o VAT w przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który działając we własnym imieniu, wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon.

W myśl art. 8b ust. 1 ustawy o VAT 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. Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

W myśl art. 8b ust. 2 ustawy o VAT w przypadku gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem zgodnie z ust. 1, opodatkowaniu podatkiem podlegają usługi pośrednictwa oraz

inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu.

W odniesieniu do rozróżnienia bonu jednego przeznaczenia od bonu różnego przeznaczenia wskazać należy, że związane jest to z odmiennym traktowaniem tych bonów w świetle podatku VAT. Istotą tego rozróżnienia jest to, czy w momencie emisji bonu dostępnych jest wystarczająco dużo informacji, by stwierdzić, gdzie ma nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT i w jakiej kwocie, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na które bon ostatecznie zostanie wymieniony. Zatem, gdy powyższe dane są możliwe do określenia, tj. w momencie emisji bonu można określić jego miejsce opodatkowania (miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług) oraz podatek VAT należny, to mamy do czynienia z bonem jednego przeznaczenia. Za bony jednego przeznaczenia będą więc uznane bony, w przypadku których w momencie ich emisji wiadomo już w jakim państwie członkowskim należałoby odprowadzić należny podatek VAT z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług, których dotyczy bon, wiadomo też, jaka jest kwota należnego podatku. W pozostałych przypadkach, tj. gdy nie można ustalić miejsca opodatkowania w momencie emisji bonu lub nie jest znana kwota podatku VAT należnego, bądź gdy nie są znane obie te informacje, mamy do czynienia z bonami różnego przeznaczenia.

Zatem, bon lub powiązana z nim dokumentacja już w chwili emisji powinny jasno określać charakter tego bonu.

W tym miejscu należy również przywołać wyrok z 28 kwietnia 2022 r. w sprawie C-637/20 Skatteverket v. DSAB Destination Stockholm AB, w którym Trybunał orzekł, że art. 30a dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że instrument, który przyznaje uprawnionemu 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 jeśli ze względu na ograniczony termin ważności tego instrumentu przeciętny konsument nie jest w stanie skorzystać ze wszystkich oferowanych usług. Wspomniany instrument stanowi "bon różnego przeznaczenia" w rozumieniu art. 30a pkt 3 dyrektywy, ponieważ podatek od wartości dodanej należny z tytułu tych usług nie jest znany w chwili emisji bonu.

Jak wynika z orzeczenia, dla TSUE punktem wyjściowym do wydania rozstrzygnięcia było ustalenie przesłanek, jakie powinny wystąpić aby dany instrument mógł zostać uznany za "bon" w świetle brzmienia art. 30a pkt 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (tekst jedn.: Dz.Urz.UE.L 347 z dnia 11 grudnia 2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej Dyrektywą 2006/112/WE Rady.

TSUE wskazał, że aby uznać dany instrument za bon, należy po pierwsze ustalić, czy takiemu instrumentowi towarzyszy obowiązek przyjęcia go jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług. Po drugie należy zbadać, czy wspomniany instrument lub związana z nim dokumentacja określają, jakie towary mają

zostać dostarczone lub jakie usługi mają być świadczone lub czy została w nim określona tożsamość ich potencjalnych dostawców lub usługodawców (pkt 21 wyroku).

Jak wynika z powyższego wyroku TSUE, spełnienie powyższych warunków wystarczy, aby dany instrument mógł zostać uznany za "bon" w świetle brzmienia art. 30a pkt 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady.

Może to prowadzić do wniosku, że przy analizie i ocenie danego instrumentu nie jest istotne spełnienie kryteriów takich jak wskazywał w postępowaniu szwedzki organ podatkowy, tj.:

- posiadania określonej wartości nominalnej,
- określenia konkretnego rodzaju towarów/usług,
- uzależnienia limitu kwotowego karty ze stosunkowo krótkim terminem ważności (co może sugerować, że faktycznie został przyznany rabat na skorzystanie z oferty).

Zdaniem Trybunału, skoro:

1) karta pozwala na dostęp do różnych usług, które podlegają różnym stawkom VAT lub są z niego zwolnione, oraz

2) nie można z góry przewidzieć, jakie usługi zostaną wybrane przez uprawnionego z tytułu tej karty w chwili jej emisji, co wyklucza jej kwalifikację jako "bonu jednego przeznaczenia",

to należy ją zakwalifikować jako "bon różnego przeznaczenia" (pkt 31 wyroku).

Odnosząc powyższe do przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, należy uznać że emitowane przez Spółkę karty podarunkowe stanowią bony różnego przeznaczenia.

Uzasadnienie - pytanie nr 2 i 3

W rozpatrywanej sprawie wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również kwestii ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitej zapłaty przez klienta Kartą otrzymaną nieodpłatnie i dopłaty pozostałej części należności.

Stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy o VAT:

Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Stosownie do art. 29a ust. 1a ustawy o VAT podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa:

1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami - w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Jak stanowi art. 29a ust. 1b ustawy o VAT podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części:

1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami - w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

W przypadku, o którym mowa w ust. 1a i 1b, przepisy ust. 2 i 5 stosuje się odpowiednio (art. 29a ust. 1c ustawy o VAT).

W myśl art. 29a ust. 2 ustawy o VAT w przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia - koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów.

Ze względu na fakt, że wydanie przez Spółkę Kart będzie następowało - co do zasady - w zamian za dokonanie wcześniejszych zakupów przez klienta w placówce Spółki (warunki, jakie muszą być spełnione przez klienta, aby mógł otrzymać Kartę, różnią się w zależności od konkretnej akcji promocyjnej) i będzie miało miejsce w ramach przeprowadzanych działań promocyjnych, zmierzających do zwiększenia wolumenu sprzedaży, a co za tym idzie przychodów Spółki, to należy stwierdzić, że Karty te zostaną wydane klientom nieodpłatnie.

Ponadto, w momencie realizacji w całości Karty, klient dokonując zakupów towarów z wykorzystaniem tej Karty (przekazanej mu nieodpłatnie), których łączna wartość przekracza wartość nominalną posiadanej Karty, będzie zobowiązany do dopłaty pozostałej części należności gotówką lub kartą płatniczą. Tym samym, mając na uwadze powyższe, należy uznać, że w tej sytuacji mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów.

Zatem mając na uwadze treść powołanych powyżej przepisów oraz przedstawiony opis sprawy należy wskazać, że w analizowanym przypadku podstawą opodatkowania z tytułu dostawy towarów dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia będzie, zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, wszystko co stanowi zapłatę, którą

dokonyjący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy.

W ocenie Wnioskodawcy, wydawane Karty stanowią bony różnego przeznaczenia. Spółka wydaje je klientowi nieodpłatnie, nie otrzymując od klienta jakiegokolwiek wynagrodzenia w związku z ich przekazaniem. Zatem w przedmiotowym przypadku podstawa opodatkowania nie może zostać określona na podstawie art. 29a ust. 1a pkt 1 ustawy o VAT, który odnosi się do wynagrodzenia zapłaconego za bon, gdyż klient otrzymuje bon nieodpłatnie, ani też na podstawie art. 29a ust. 1a pkt 2 ustawy o VAT odnoszącego się do sytuacji, w przypadku której brak jest informacji o tym, ile zapłacono za dany bon różnego przeznaczenia - w rozpatrywanej sprawie Spółka ma możliwość przyporządkowania konkretnych bonów rozprowadzanych nieodpłatnie do określonych transakcji sprzedaży towarów.

Ponadto ze względu na odpłatność dostawy towarów w przedmiotowej sprawie brak jest podstaw do określenia podstawy opodatkowania w oparciu o art. 29a ust. 1c ustawy o VAT. Tym samym na podstawie ww. art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, należy przyjąć, że podstawę opodatkowania będzie w tym konkretnym przypadku stanowiła wyłącznie kwota faktycznie uiszczona przez klienta za pomocą innych środków płatniczych pomniejszona o wartość podatku. Dodatkowo, biorąc pod uwagę, że posiadacz Karty będzie mógł nabywać różnego rodzaju towary opodatkowane różnymi stawkami VAT, kwota ww. dopłaty powinna zostać alokowana proporcjonalnie do wartości tych towarów, a tym samym proporcjonalnie do poszczególnych stawek podatku VAT.

Organy podatkowe w wydanych interpretacjach potwierdziły powyższe stanowisko podatników, przykładowo w interpretacjach nr 0112-KDIL3.4012.286.2023.2.AK z 25 września 2023 r. oraz nr 0114-KDIP1-3.4012.297.2019.1.JG z 27 września 2019 r.

W konsekwencji, w opisanym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, gdy klient dokonuje zapłaty za towary w sklepach Wnioskodawcy z wykorzystaniem Kart podarunkowych otrzymanych nieodpłatnie, które są realizowane w całości i dodatkowo dopłaca pozostałą część należności w gotówce lub przy pomocy karty płatniczej, podstawę opodatkowania podatkiem VAT z tytułu sprzedaży poszczególnych towarów stanowi/będzie stanowić wyłącznie kwota faktycznie uiszczona przez klienta za pomocą innych środków płatniczych pomniejszona o wartość podatku. Ponadto, biorąc pod uwagę, że posiadacz Karty podarunkowej będzie mógł nabywać różnego rodzaju towary opodatkowane różnymi stawkami VAT, kwota ww. dopłaty powinna zostać alokowana proporcjonalnie do wartości tych świadczeń, a tym samym proporcjonalnie do poszczególnych stawek podatku VAT.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku, jest prawidłowe.

Odstępuję od uzasadnienia prawnego tej oceny.

Dodatkowe informacje

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego. Ponośzą Państwo ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego. Podkreślenia wymaga, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez Państwa w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

- Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Warszawska 5, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

Podstawą prawną dla odstąpienia od uzasadnienia interpretacji jest art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

3.10. 0111-KDIB3-1.4012.67.2018.3.ICz

| | |
|--------------|---|
| Typ | Interpretacja indywidualna |
| Sygnatura | 0111-KDIB3-1.4012.67.2018.3.ICz |
| Autor | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Status | Aktualna |
| Data wydania | 2018-05-14 |
| Link | https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/364979... |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 1 lutego 2018 r. (data wpływu 1 lutego 2018r.), uzupełnionym pismem z 29 marca 2018 r. (data wpływu 6 kwietnia 2018 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w kwestii powstania obowiązku z tytułu wykonania czynności polegającej na kupnie bonu towarowego przez Wnioskodawcę od Akceptanta oraz sprzedaży bonu przez Wnioskodawcę na rzecz Nabywcy oraz obowiązku fakturowania czynności pośrednictwa w sprzedaży bonów towarowych - **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 1 lutego 2018 r. złożono ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej m.in. podatku od towarów i usług w kwestii powstania obowiązku z tytułu wykonania czynności polegającej na kupnie bonu towarowego przez Wnioskodawcę od Akceptanta oraz sprzedaży bonu przez Wnioskodawcę na rzecz Nabywcy, obowiązku fakturowania czynności pośrednictwa w sprzedaży bonów towarowych.

Ww. wniosek został uzupełniony pismem z 29 marca 2018 r. (data wpływu 6 kwietnia 2018r.), będącym odpowiedzią na wezwanie tut. organu z 23 marca 2018 r. znak: 0111-KDIB1-1.4010.40.2018.1.BK, 0111-KDIB1-1.4010.101.2018.1.BK, 0111-KDIB1-1.4010.102.2018.1.BK, 0111-KDIB3-1.4012.67.2018.1.ICz.

W przedmiotowym wniosku uzupełnionym pismem z 29 marca 2018 r. przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca zwrócił się z prośbą o sporządzenie interpretacji podatkowej dla procesów realizowanych w ramach spółki B.P. Sp. z o.o. (zwaną dalej Spółką), będącej wnioskodawcą tej interpretacji. Spółka zajmuje się dystrybucją bonów towarowych B.P. o nominałach 100

zł, 50 zł oraz 20 zł. Bony oferowane przez jego firmę sprzedawane są podmiotom (zwanych dalej Nabywcami), które następnie przekazywane są pracownikom (zwanych dalej Pracownikami) w ramach świadczeń socjalnych lub premii motywacyjnych. Bony mogą być realizowane w sklepach, punktach usługowych (zwanych dalej Akceptantami), które posiadają podpisaną umowę ze Spółką na wykup bonów.

Proces 1: NAZWA: Wystawienie i przekazanie bonów Nabywcy MIEJSCE: występuje w spółce B.P. sp. z o.o. OPIS: Nabywca nabywa od Spółki bony na łączną kwotę X i przelewa kwotę X na rachunek bankowy Spółki. Potwierdzeniem transakcji jest nota księgową na kwotę X wystawiona przez Spółkę na rzecz Nabywcy. Najczęściej Spółka nie pobiera prowizji za wystawienie bonów w związku z tym nie osiąga przychodów z tego tytułu (nie powstaje obowiązek podatkowy). W przypadkach, gdy w ramach zlecenia, Spółka pobierze prowizję od wystawienia bonów, wystawia fakturę VAT z 23% stawką na usługę „Przekazanie bonów towarowych”, która stanowi przychód podatkowy Spółki. DOKUMENTY KSIĘGOWE SPÓŁKI: nota księgową na kwotę X od Spółki do Nabywcy w przypadku pobierania prowizji fakturę VAT 23% za usługę

Proces 2: NAZWA: Realizacja bonów MIEJSCE: nie występuje w spółce B.P. sp. z o.o. OPIS: Pracownicy (uzyskawszy bony w ramach świadczeń socjalnych lub premii od Nabywcy) realizują bony u Akceptantów. Pracownicy oddając bon otrzymali produkty zakupione w sklepie. W zależności od formy prawnej otrzymał za dokonany zakup fakturę lub paragon. DOKUMENTY KSIĘGOWE SPÓŁKI: brak (proces poza Spółką)

Proces 3: NAZWA: Wykup bonów MIEJSCE: występuje w spółce B.P. sp. z o.o. OPIS: Akceptant przedstawia Spółce bony towarowe o wartości Y do wykupu. Rozliczenie zrealizowanych bonów następuje na podstawie noty księgowej wystawionej przez Akceptanta na kwotę Y. Spółka pobiera, zgodnie z umową z Akceptantem, prowizję wysokości $\frac{1}{3}$ (np. 3%) od kwoty Y. Rozliczenie prowizji odbywa się na podstawie faktury VAT 23% wystawianej przez Spółkę na rzecz Akceptanta na usługę „Wykup i rozliczenie bonów”. Kwota netto faktury to prowizja umowna wyliczana jako DOKUMENTY KSIĘGOWE SPÓŁKI: nota księgową na kwotę Y od Akceptanta do Spółki fakturę VAT 23% na usługę „Wykup i rozliczenie bonów”

Proces 4: NAZWA: Upłynięcie terminu ważności bonów MIEJSCE: występuje w spółce B.P. sp. z o.o. OPIS: W ramach prowadzonej działalności może wystąpić sytuacja, w której łączna wartość bonów przedstawionych do wykupu będzie niższa niż łączna kwota bonów wystawionych i termin ważności bonów upłynął. Sytuacja taką mogą generować bony zgubione, zniszczone lub nie zrealizowane w terminie przez Pracowników. Taka sytuacja stanowi przychód dla Spółki i zostaje ujęta jako pozostałe przychody operacyjne. DOKUMENTY KSIĘGOWE SPÓŁKI: dokument wewnętrzny w Spółce jako efekt inwentaryzacji ilości i wartości wystawionych i przekazanych a bonów wykupionych w terminie.

Wnioskodawca wskazał PKWiU dla prowadzonej działalności 66.19.10.0.

W związku z powyższym, w zakresie podatku od towarów i usług, Wnioskodawca zadał m.in. następujące pytania (oznaczenie pytań jak we wniosku):

a) Czy od wystawienia przez Spółkę bonu Nabywcy powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT?

c) Czy od wykupionego bonu przez Spółkę od Akceptanta powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT i w jakim momencie?

e) Czy gdy Spółka pobiera prowizję od Nabywcy za przekazane bony np.: 2% wystawia fakturę VAT (ostatecznie sformułowane w piśmie z 29 marca 2018 r.)?

f) Czy na kwotę prowizji pobranej od Akceptanta Spółka wystawia fakturę VAT?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie podatku od towarów i usług:

a) nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT od wartości nominalnej bonu,

c) nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT od wartości nominalnej bonu,

e) Spółka wystawia fakturę na wartość pobranej prowizji od sprzedanego bonu VAT,

f) Spółka na wartość pobranej prowizji w wysokości 3% fakturę.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie podatku od towarów i usług w odniesieniu do kwestii objętych pytaniami a) i c) oraz objętych pytaniami e) i f) w części dotyczącej dokumentowania usług pośrednictwa jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017r., poz. 1221 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Na podstawie art. 2 pkt 22 ustawy o VAT przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do treści art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Zgodnie z wyżej wskazanymi regulacjami, przy ocenie charakteru świadczenia, jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa o podatku od towarów i usług zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie stanowi dostawy w rozumieniu art. 7 ustawy.

Zauważyć jednak należy, iż usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku, którego istnieje bezpośredni jego odbiorca odnoszący korzyść związaną z tym świadczeniem.

W związku z powyższym, czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym, związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter na tyle wyraźny, aby można było powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Kwestię momentu powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług reguluje art. 19a ust. 1 ustawy, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Ustawa o VAT nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Wskazać jednak należy, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter.

Na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca zajmuje się dystrybucją bonów towarowych B.P. o nominałach 100 zł, 50 zł oraz 20 zł. Bony oferowane przez jego firmę sprzedawane są podmiotom zwanym Nabywcami, które następnie przekazywane są pracownikom w ramach świadczeń socjalnych lub premii motywacyjnych. Bony mogą być realizowane w sklepach, punktach usługowych, które posiadają podpisaną umowę ze Spółką na wykup bonów.

Wystawienie i przekazanie bonów Nabywcy występuje w Spółce Wnioskodawcy Nabywca nabywa od Spółki (Wnioskodawcy) bony na łączną kwotę X i przelewa kwotę X na rachunek bankowy Spółki. Potwierdzeniem transakcji jest nota księgowa na kwotę X wystawiona przez Spółkę na rzecz Nabywcy. Najczęściej Spółka nie pobiera prowizji za wystawienie bonów w związku z tym nie osiąga przychodów z tego tytułu (nie powstaje obowiązek podatkowy). Realizacja bonów nie występuje w Spółce. Pracownicy (uzyskawszy bony w

ramach świadczeń socjalnych lub premii od Nabywcy) realizują bony u Akceptantów. Pracownicy oddając bon otrzymali produkty zakupione w sklepie.

W ramach prowadzonej działalności może wystąpić sytuacja, w której łączna wartość bonów przedstawionych do wykupu będzie niższa niż łączna kwota bonów wystawionych i termin ważności bonów upłynął. Sytuację taką mogą generować bony zgubione, zniszczone lub nie zrealizowane w terminie przez Pracowników. Taka sytuacja stanowi przychód dla Spółki i zostaje ujęta jako pozostałe przychody operacyjne. Dokumenty księgowe spółki: dokument wewnętrzny w Spółce jako efekt inwentaryzacji ilości i wartości wystawionych i przekazanych a bonów wykupionych w terminie.

Należy zauważyć, że przepisy w zakresie podatku od towarów i usług nie definiują pojęcia bonu towarowego. Natomiast Słownik Języka Polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN) definiuje „bon” jako „dowód uprawniający do otrzymania w oznaczonym terminie pewnych towarów, sumy pieniędzy lub usług”.

W świetle powyższego, a także przywołanego wcześniej przepisu art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, bon towarowy (bon podarunkowy) nie mieści się w definicji towaru w rozumieniu ww. przepisu ustawy o VAT, gdyż nie jest towarem, lecz jedynie dokumentem uprawniającym jego posiadacza do odbioru określonego świadczenia tj. nabycia wybranego towaru/towarów lub skorzystania z usługi/usług (bez wskazania konkretnych usług czy towarów, czy też ich ilości). Zastępuje on środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary i usługi, natomiast wydanie tego bonu następuje w zamian za dokonanie wpłaty środków pieniężnych przez nabywcę tego bonu. Konsekwentnie zatem, czynności sprzedaży ww. bonów nie można utożsamiać ze sprzedażą dostawą towarów czy świadczeniem usług, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Dokonania wpłaty środków pieniężnych przez Nabywcę na rzecz Wnioskodawcy, a w konsekwencji wydania bonów towarowych nie można również uznać za świadczenie usług za odpłatnością.

Z wniosku nie wynika, aby Wnioskodawca stawiał jakiegokolwiek ograniczenia lub warunki, które Nabywca musiałby spełnić, żeby nabyć bony towarowe. W konsekwencji w przedmiotowej sytuacji nie mamy również do czynienia ze świadczeniem usług na rzecz klientów Wnioskodawcy czyli Nabywców.

A zatem, czynność sprzedaży bonów towarowych, w okolicznościach przedstawionych we wniosku, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem nie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ponadto dokonana przez klientów (Nabywców) Wnioskodawcy wpłata środków pieniężnych w związku z nabyciem bonów towarowych nie stanowi zaliczki ani przedpłaty w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług.

Należy zauważyć, że ustawodawca nie zamieścił w treści ustawy o podatku od towarów i usług definicji zaliczki ani przedpłaty. Zgodnie ze „Słownikiem języka polskiego PWN”, zaliczka to część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet należności. Zatem zaliczkę wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Natomiast przez przedpłatę należy rozumieć określoną sumę pieniędzy, stanowiącą część ceny towaru lub usługi, wpłacaną z góry w celu uzyskania gwarancji zakupu lub wykonania usługi w określonym terminie.

Stosownie do powyższego, zaliczka jak również przedpłata jako zapłata na poczet przyszłej należności musi być powiązana z konkretną transakcją. Jak wynika z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego dokonana przez Nabywców wpłata środków pieniężnych w związku z nabyciem bonów nie jest związana z nabyciem określonego towaru czy usługi, bowiem bony te uprawniają Pracowników Nabywców do zakupu dowolnych towarów czy usług oferowanych przez Akceptantów.

W konsekwencji, należy stwierdzić, że pobierane przez Spółkę należności za bony towarowe nie są formą przedpłaty lub zaliczki, gdyż Nabywcy nabywając te bony wpłacają odpowiednią kwotę nie za z góry ustalone towary czy usługi. Tym samym w odniesieniu do otrzymanych wpłat z tytułu wydania bonów towarowych nie powstaje obowiązek podatkowy na zasadzie określonej w art. 19a ust. 8 ustawy, w momencie wydania bonów.

W omawianej sprawie zapłata, która ma miejsce przed dostawą towaru lub świadczeniem usługi, nie spełnia w całej rozciągłości definicji przedpłaty. Przyszła dostawa, w momencie zapłaty, nie jest jeszcze szczegółowo określona – nieznanym jest przedmiot sprzedaży, ilość oraz cena. Dopiero z chwilą dokonania dostawy towarów/wykonania usług, a więc w momencie realizacji transakcji sprzedaży powstaje obowiązek podatkowy, zgodnie z ww. art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Reasumując, należy stwierdzić, że czynność sprzedaży przez Wnioskodawcę bonów towarowych, o których mowa we wniosku, nie będzie stanowiła czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, natomiast środki pieniężne, które otrzymuje Wnioskodawca w związku ze sprzedażą tych bonów swoim klientom (Nabywcom) nie stanowią zaliczki ani przedpłaty, w konsekwencji czego art. 19a ust. 8 ustawy o VAT nie znajdzie tu zastosowania.

Powyższe uwagi należy odnieść również do sytuacji wskazanej w pytaniu Wnioskodawcy oznaczonym lit. c), tj. w sytuacji wykupu bonu przez Wnioskodawcę od Akceptanta w zakresie dotyczącym wartości nominalnej bonu.

W przypadku wykupu bonów przez Wnioskodawcę od Akceptanta przedmiotem tego wykupu nie jest towar w postaci bonu a jedynie bon jako znak legitymizujący uprawnienie do nabycia towaru lub usługi o wartości na którą opiewa ten bon.

Stąd też wykup bonów przez Wnioskodawców od Akceptantów w odniesieniu do ich wartości nominalnej nie będzie podlegał opodatkowaniu u Wnioskodawcy.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, w kwestii objętej pytaniem oznaczonym literą „a” i „c” jest prawidłowe.

Odnosząc się do kwestii objętej pytaniem oznaczonym literą „e” i „f” tj. udokumentowania wynagrodzenia Spółki z tytułu pośrednictwa w związku z zakupem i sprzedażą „bonów towarowych”, należy mieć na uwadze niżej cytowane przepisy:

Zgodnie art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z powyższego wynika, że art. 29a ust. 1 ustawy odnosi się do wszystkiego, co stanowi zapłatę obejmując swym zakresem każdą formę zapłaty otrzymaną przez sprzedawcę z tytułu dostawy towarów lub wykonania usługi.

Katalog elementów dodatkowych wchodzących w skład podstawy opodatkowania określony został w art. 29a ust. 6 ustawy, w myśl którego, podstawa opodatkowania obejmuje:

- podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
- koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

W myśl art. 29a ust. 7 ustawy, podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

W myśl art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Z opisu sprawy wynika, że wystawienie i przekazanie bonów Nabywcy występuje w spółce B.P. sp. z o.o. Nabywca nabywa od Spółki bony na łączną kwotę X i przelewa kwotę X na rachunek bankowy Spółki. Potwierdzeniem transakcji jest nota księgową na kwotę X wystawiona przez Spółkę na rzecz Nabywcy. W przypadkach, gdy w ramach zlecenia,

Spółka pobierze prowizję od wystawienia bonów, wystawia fakturę VAT z 23% stawką na usługę „Przekazanie bonów towarowych”, która stanowi przychód podatkowy Spółki. Natomiast w sytuacji wykupu bonów przez Wnioskodawcę od Akceptantów, rozliczenie zrealizowanych bonów na kwotę Y następuje na podstawie noty księgowej wystawianej przez Akceptanta na kwotę Y. Wnioskodawca pobiera zgodnie z umową z Akceptantem prowizję wysokości $\frac{1}{3}$ (np. 3%) od kwoty Y. Rozliczenie prowizji odbywa się na podstawie faktury VAT 23% wystawianej przez Wnioskodawcę na rzecz Akceptanta na usługę „Wykup i rozliczenie bonów”.

W opisaney sytuacji przedmiotem opodatkowania są usługi pośrednictwa świadczone na rzecz Nabywców czy też Akceptantów, za które Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji.

W przypadku sprzedaży i wykupu „bonów towarowych”, Wnioskodawca prowadzi działalność polegającą na pośrednictwie w sprzedaży towarów i usług pomiędzy dostawcami towarów i usług a ostatecznymi nabywcami usług (Pracownikami). Odbiorcami usług pośrednictwa świadczonych przez Spółkę są jej Nabywcy/Akceptanci. Uzyskują oni korzyści z tytułu sprzedaży, w postaci przyszłej prawdopodobnej sprzedaży własnych usług. Spółka, w zamian za sprzedaż bonów towarowych otrzymuje od Nabywców/Akceptantów wynagrodzenie prowizyjne.

Zatem kwota ta stanowi w istocie zapłatę (wynagrodzenie) za wykonaną usługę tj. za pośrednictwo w sprzedaży bonów towarowych.

Wobec powyższego kwota prowizji pomniejszona o kwotę podatku należnego będzie stanowić podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Świadczone dla Nabywców/Akceptantów usługi pośrednictwa Wnioskodawca powinien udokumentować fakturą VAT zgodnie z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, w kwestii objętej pytaniem oznaczonym literą „e” i „f” w części dotyczącej udokumentowania ww. usług pośrednictwa jest prawidłowe.

Natomiast kwestie objęte pytaniami oznaczonymi we wniosku literą „e” i „f” w części dotyczącej zastosowania właściwej stawki podatku i literą „h” są przedmiotem odrębnego rozstrzygnięcia.

Ponadto należy zauważyć, że w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wydano odrębne rozstrzygnięcie.

Tut. Organ pragnie podkreślić, że ciężar wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego spoczywa na składającym wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy nie może w tym względzie zastępować Wnioskodawcy – nie jest on bowiem uprawniony ani do zakreślania granic stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), ani do ustalania we własnym zakresie, czy podany przez wnioskodawcę stan faktyczny odpowiada stanowi rzeczywiście. Organ wydający

interpretację opiera się zatem wyłącznie na tym, co wskaże Wnioskodawca. Tym samym to wnioskodawca ponosi pełną odpowiedzialność za przedstawiony przez siebie opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego i ewentualne negatywne konsekwencje przedstawienia opisu w sposób niezgodny z rzeczywistością. Jednocześnie zaznacza się, że ochronę daje wyłącznie interpretacja wydana do stanu faktycznego tożsamego ze stanem rzeczywistym.

Zatem zmiana któregokolwiek z elementów przedstawionego stanu faktycznego lub zmiana stanu prawnego powoduje, że niniejsza interpretacja traci swoją ważność, a Wnioskodawca nie może korzystać z ochrony wynikającej z tej interpretacji.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- z zastosowaniem art. 119a;
- w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

