

---

# GŁOSA DO WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 29 LIPCA 2010 R., C-40/09

---

JAROSŁAW WITKOWSKI

---

*Artykuł 2 pkt 1 Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej<sup>547</sup>: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym Dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.<sup>548</sup> (obecnie art. 2 ust. 1 lit. c Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>549</sup>), musi być interpretowany w ten sposób, że przekazanie bonów towarowych przez spółkę, która nabyła je za cenę obejmującą podatek od wartości dodanej, swym pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.*

## 1. STAN FAKTYCZNY

---

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości zapadł z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wniosek złożył *VAT and Duties Tribunal, Manchester (UK)*, w ramach postępowania *Astra Zeneca UK Ltd*<sup>550</sup> przeciwko *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*<sup>551</sup>. Spór dotyczył opodatkowania *Astra Zeneca* podatkiem od wartości dodanej z tytułu wydawania przez Spółkę swoim pracownikom bonów towarowych w ramach wynagrodzenia.

---

<sup>547</sup> Dz.Urz.WE.L nr 145 ze zm.; dalej jako: dyrektywa 77/388/EWG.

<sup>548</sup> Dz.Urz.UE.L nr 102 ze zm.

<sup>549</sup> Dz.Urz.UE.L nr 347 ze zm.; dalej jako: dyrektywa 2006/112/WE.

<sup>550</sup> Dalej jako: *Astra Zeneca* lub Spółka.

<sup>551</sup> Dalej jako: *Commissioners*.

Pracownicy Spółki – działającej w branży farmaceutycznej – nie byli podatnikami podatku od wartości dodanej. Pakiet wynagrodzenia dla pracowników<sup>552</sup> *Astra Zeneca* miał postać stałego wynagrodzenia rocznego. Fundusz korzyści obejmował kwotę pieniężną oraz – ewentualnie – świadczenie wybrane przez pracowników. Każde świadczenie wybrane przez danego pracownika wiązało się z określonym odliczeniem z jego Funduszu korzyści. Wśród możliwych do wyboru świadczeń znajdowały się bony towarowe, które pracownicy mogli wykorzystać w określonych sklepach. Bony te miały wartość nominalną 10 funtów szterlingów, lecz z Funduszu korzyści pracowników była odliczana mniejsza kwota (między 9,25 a 9,55 funtów szterlingów). *Astra Zeneca* wychodziła z założenia, że nie była zobowiązana do fakturowania należnego podatku od wartości dodanej z tytułu wydawania swoim pracownikom bonów towarowych i że nie miała uprawnienia do odliczania naliczanego podatku od wartości dodanej, który zapłaciła przy nabyciu tych towarów. Następnie *Astra Zeneca* zmieniła swoje stanowisko twierdząc, że koszt nabycia tych bonów towarowych stanowił część ogólnych kosztów prowadzenia przez Spółkę działalności gospodarczej, w związku z czym powinna ona mieć prawo do odliczania podatku od wartości dodanej związanego z nabyciem bonów towarowych, bez obowiązku fakturowania należnego podatku od wartości dodanej z tytułów wydawania tych bonów pracownikom, gdyż wydawanie tych bonów nie było dokonywane odpłatnie. W następstwie zmiany swojego stanowiska *Astra Zeneca* tytułem zabezpieczenia wniosła do *Commissioners* o zwrot naliczonego podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu bonów towarowych.

W odpowiedzi na wniosek Spółki *Commissioners* nie uwzględnił tego wniosku i wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w celu zabezpieczenia zapłaty należnego podatku od wartości dodanej w wypadku, gdyby okazało się, iż bony towarowe były wydawane przez *Astra Zeneca* swym pracownikom odpłatnie. *Commissioners* stwierdził, że Spółka nie jest uprawniona do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej zapłaconego przy nabyciu bonów towarowych, ponieważ te bony towarowe nie zostały przez Spółkę wykorzystane dla celów jakichkolwiek czynności podlegających opodatkowaniu. Nadto *Commissioners* wskazał, że Spółka ewentualnie może odliczyć naliczony podatek od wartości dodanej, zapłacony przy nabyciu bonów towarowych, lecz Spółka ma obowiązek rozliczyć się z podatku od wartości dodanej związanego z wydawaniem bonów towarowych swoim pracownikom, bądź to ponieważ bony te są wydawane odpłatnie (jako że następuje odpowiednie odliczenie z Funduszu korzyści), bądź to ponieważ bony towarowe są wydawane pracownikom dla celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym przypadku, biorąc pod uwagę,

---

<sup>552</sup> Dalej jako: Fundusz korzyści.

że wartość świadczenia usług odpowiada kosztowi wydania bonów towarowych, *Astra Zeneca* jest zobowiązana do zadeklarowania należnego od tej kwoty podatku od wartości dodanej).

## 2. STANOWISKO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

---

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że dyrektywa 77/388/EWG wyznacza bardzo szeroki zakres zastosowania podatku od wartości dodanej. Biorąc pod uwagę zakres zastosowania podatku od wartości dodanej, spółka taka jak *Astra Zeneca* w zakresie, w którym przekazuje swoim pracownikom bony towarowe w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia w gotówce, wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy 77/388/EWG. Bony towarowe umożliwiają otrzymującym je pracownikom nabywanie towarów lub usług w określonych przedsiębiorstwach, a zatem bony te przyznawały pracownikom przyszłe i nieokreślone co do przedmiotu prawo do towarów i usług. W konsekwencji, w zakresie, w jakim te bony towarowe nie przenoszą od razu prawa do rozporządzania towarami, przekazanie ich nie stanowi, dla celów podatku od wartości dodanej, „dostawy towaru” w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, lecz „świadczenie usług” w rozumieniu art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, gdyż na mocy tego przepisu każda czynność niestanowiąca dostawy towaru w rozumieniu art. 5 dyrektywy 77/388/EWG, jest uważana za świadczenie usług. W przypadku tych bonów towarowych istniał bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem bonów przez Spółkę swoim pracownikom a częścią ich wynagrodzenia w gotówce, z której pracownicy musieli zrezygnować w zamian za przekazanie im tych bonów (gdyż czynność ta skutkowałą odpowiednim odliczeniem z Funduszu korzyści danego pracownika). Ciężar podatku od wartości dodanej dotyczącego przekazanych bonów ponoszony był przez końcowych konsumentów towarów lub usług, które mogły być nabyte za te bony, czyli przez otrzymujących te bony pracowników Spółki, gdyż wynikające z przekazania tych bonów odliczenie z wynagrodzenia pracowników obejmuje cenę bonów oraz całość związanego z nimi podatku od wartości dodanej. Cena od tych towarów i usług, wraz z podatkiem od wartości dodanej, została zapłacona przez pracownika w chwili, gdy zdecydował się na otrzymanie bonów towarowych w zamian za rezygnację z części swojego wynagrodzenia, a sprzedawca lub usługodawca zapłacił na rzecz organów podatkowych podatek od wartości dodanej od wspomnianych towarów lub usług dopiero w chwili wykorzystania bonów przez pracowników.

### 3. ANALIZA STANOWISKA TSUE

---

W rozpatrywanym orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości przesądził dwie rzeczy. Po pierwsze przekazanie przez pracodawcę bonów towarowych swoim pracownikom jest świadczeniem usług. Po drugie w przypadku gdy takie przekazanie bonów towarowych wiąże się z rezygnacją przez pracowników z części swojego wynagrodzenia, to przekazanie bonów towarowych należy uznać za świadczenie odpłatne. Jednak o przełomowości komentowanego orzeczenia stanowi fakt, że Trybunał Sprawiedliwości rozważał w nim kwestię opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności polegającej na przekazywaniu bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę, a nie dostawę towarów w zamian za bony towarowe<sup>553</sup>.

Cechą charakterystyczną podatku od wartości dodanej jest jego powszechność – dotyczące go przepisy mają taką konstrukcję, aby miały jak najszerszy zakres przedmiotowy<sup>554</sup>. Art. 2 dyrektywy 77/388/EWG statuuje, że podatkowi od wartości dodanej podlegają dostawa towarów i świadczenie usług wykonywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju przez podatnika występującego w takim charakterze oraz import towarów. Obecnie przepisowi temu odpowiada art. 2 dyrektywa 2006/112/WE, poszerzający w/w zakres, w związku z czym podatkowi od wartości dodanej podlegają: odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze, odpłatne wewnątrzspółnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego, dokonywane przy spełnieniu określonych kryteriów, odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze oraz import towarów.

Przytoczone wyżej przepisy w sposób kompletny określają zakres przedmiotowy podatku od wartości dodanej. Zakres pojęciowy terminu “świadczenie usług” zawarty w tych przepisach jest bez wątplenia bardzo szeroki i na gruncie dyrektywy 77/388/EWG jest szerzej rozumiany niż w przypadku powszechnego rozumienia tego terminu. Jednak tak szerokie – jak zaprezentowane przez Trybunał Sprawiedliwości – ujęcie terminu “świadczenie usług” może prowadzić do nieuprawnionego rozszerzenia przedmiotowego zakresu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Nawet mimo intencji wspólnotowego ustawodawcy, aby zakresem podatku od wartości

---

<sup>553</sup> M. Militz, *Głosa do wyroku TS z dnia 29 lipca 2010 r., C-40/09* [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, LEX/el. 2014; A. Wesółowska, *Głosa do wyroku TS z dnia 29 lipca 2010 r., C-40/09*, *Głosa*, LEX/el. 2010.

<sup>554</sup> P. Fałkowski [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 144-145; A. Wesółowska, *Głosa ...*, *op. cit.*

dodanej objąć jak najszerszy zakres czynności, nie można traktować tego pojęcia jako zbioru bez granic<sup>555</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że przekazywanie bonów towarowych pracownikom na gruncie podatku od wartości dodanej powinno być traktowane jako świadczenie usług. Ta koncepcja jest co najmniej kontrowersyjna<sup>556</sup>, choć samo stanowisko, że przekazanie pracownikom bonów towarowych nie jest dostawą towarów, spotkało się z aprobatą<sup>557</sup>. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że bony towarowe umożliwiają pracownikom nabywanie towarów w określonych przedsiębiorstwach, a zatem przyznają pracownikom przyszłe i nieokreślone prawo do towarów. Bony towarowe nie przenoszą od razu prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, stąd nie sposób mówić o dostawie towarów. A ponieważ czynność ta nie stanowi dostawy towarów, to stanowi świadczenie usług, ponieważ w myśl art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388/EW (art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE) – który stanowi negatywną definicję świadczenia usług – czynności niebędące dostawą towarów są świadczeniem usług<sup>558</sup>. Ponadto Trybunał Sprawiedliwości dla uzasadnienia swojej tezy stwierdził, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy przekazaniem bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę a częścią wynagrodzenia pracowników, z której musieli oni zrezygnować w zamian za otrzymanie bonów towarowych. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Spółka w zamian za przekazanie bonów otrzymuje świadczenie wzajemne, którego wartość wyrażona jest w pieniądzu, gdyż odpowiada części wynagrodzenia pracowników.

Pomimo takiej argumentacji użytej przez Trybunał Sprawiedliwości, trudno dostrzec bezpośredni związek i zindywidualizowaną korzyść pod stronie Spółki. Istotnie, pracodawca jest beneficjentem świadczenia pracy przez pracowników, jednak trudno znaleźć przyczyny rozróżnienia dwóch form wypłaty wynagrodzenia pracowników. Pracownicy *Astra Zeneca* w zamian za świadczoną pracę otrzymywali wynagrodzenie, które było im wypłacane w dwóch formach: pieniędzy oraz bonów towarowych (za bony towarowe pracownikom odejmowano część wynagrodzenia w wysokości równowartości bonów towarowych). Część wynagrodzenia wypłacana w gotówce nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, a część wynagrodzenia wypłacana w formie bonów towarowych podlegała opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej. Dlatego jeśli bony towarowe są zamiennikiem wynagrodzenia otrzymywanego przez pracowników w formie pieniędzy, to stanowisko Trybunału Sprawiedliwości jest nie do przyjęcia<sup>559</sup>.

---

<sup>555</sup> A. Wesołowska, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>556</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony towarowe dla pracowników – C-40/09*, *Monitor Podatkowy* 2011 nr 2, *SERWIS Monitora Podatkowego* 2011 nr 1, s. 4.

<sup>557</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>558</sup> P. Fałkowski [w:] K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa...*, *op. cit.*; A. Wesołowska, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>559</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*; A. Wesołowska, *Glosa...*, *op. cit.*

Po pierwsze wydaje się, że Trybunał Sprawiedliwości zbyt składował się na rozważaniach, dlatego dostarczanie pracownikom przez pracodawcę bonów towarowych należy uznać za świadczenie usług, ponieważ nie jest to dostawa towarów. Przez to pominał zagadnienie, że nie wszystkie czynności, które nie dają się zakwalifikować jako dostawa towarów, są świadczeniem usług. Istnieje szereg czynności, których nie da się zaklasyfikować ani jako dostawy towarów, ani jako świadczenie usług. Jest to konsekwencją faktu, że niektóre czynności pozostają poza zakresem przedmiotowym podatku od wartości dodanej. Opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej podlega konsumpcja. Przekazanie bonów towarowych pracownikom nie jest konsumpcją. Jest to jedynie przekazanie znaku legitymującego do nabycia towaru bądź usługi. Konsumpcją jest natomiast nabycie tego towaru lub usługi. Samo przekazanie bonu towarowego jako części wynagrodzenia nie jest świadczeniem, a tym samym nie jest usługą w rozumieniu podatku od wartości dodanej<sup>560</sup>.

Po drugie należy zwrócić uwagę, że bony towarowe były wypłacane pracownikom w ramach ich wynagrodzenia i stanowiły jego element. W odniesieniu do tego argumentu Rzecznik Generalny stwierdził (co podzielił Trybunał Sprawiedliwości), że bonów towarowych nie można uznać za alternatywę dla pieniędzy, ponieważ bonami towarowymi nie można „płacić” u każdego sprzedawcy, a tylko u wybranych<sup>561</sup>. Jednak nie można zapominać, że w komentowanej sprawie bony towarowe były wypłacane pracownikom jako element wynagrodzenia. W rozpatrywanym przypadku nie dochodziło do czegoś na kształt wykupywania bonów towarowych przez pracowników. Obie strony stosunku pracy tak rozumiały przekazywanie bonów towarowych i na taki charakter ich przekazywania wyrażały zgodę. Wypłata pracownikom wynagrodzenia nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej i to niezależnie od tego czy formą wypłacania wynagrodzenia jest pieniądź czy bon towarowy. W każdym z tych wypadków wypłata wynagrodzenia nadal jest dokonywana w ramach łączącego pracodawcę z pracownikami stosunku pracy i jest wynagrodzeniem za pracę świadczoną przez pracownika na rzecz pracodawcy<sup>562</sup>.

Takie – jak zaprezentowane powyżej – stanowisko znalazło zresztą już potwierdzenie w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości, np. w sprawie *Argos Distributors Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*<sup>563</sup> (gdzie Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że wydanie bonu towarowego pracownikowi nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, gdyż z punktu widzenia tego podatku wydanie pracownikowi bonu towarowego ma skutek analogiczny jak wydanie pracownikowi środków pieniężnych, a czynnością podlegającą opodatkowaniu jest dopiero wydanie

<sup>560</sup> J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT. Komentarz*, Legalis/el. 2014.

<sup>561</sup> Opinia Rzecznika Generalnego z dnia 22 kwietnia 2010 r., C-40/09, [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu), 27.02.2015; M. Miltz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>562</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 5; M. Miltz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>563</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 24 października 1996 r., C-288/94.

towarów w zamian za bony towarowe) czy w sprawie *Kuwait Petroleum (GB) Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs and Excise*<sup>564</sup> (gdzie Trybunał Sprawiedliwości uznał, że czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej jest wydawanie towarów w zamian za bony towarowe, gdyż dochodzi wówczas do dostawy towarów, zaś podstawą opodatkowania tym podatkiem jest wartość wydawanych towarów; czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie jest wręczanie tych bonów towarowych pracownikom).

Dlatego też komentowanemu orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości należy zarzucić pominięcie kwestii związanej z charakterem bonów towarowych otrzymywanych przez pracowników *Astra Zeneca* jako części należnego im wynagrodzenia za świadczoną pracę oraz nieuwzględnienie kwestii, że wynagrodzenie pracownika nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Trybunał Sprawiedliwości powinien podnieść tę kwestię i już na tym etapie przesądzić, że samo przekazanie pracownikom przez pracodawcę bonów towarowych nie mieści się w zakresie przedmiotowym podatku od wartości dodanej w myśl dyrektywy 77/388/EWG. Trybunał błędnie rozłożył akcenty rozpatrywanej sprawy: dla Spółki oraz jej pracowników esencją nie było samo przekazanie bonów towarowych, ale traktowanie bonów towarowych jako część wynagrodzenia należnego pracownikom. Dlatego też pomimo przełomowej tematyki głosowanego orzeczenia (tj. rozważenie kwestii opodatkowania podatkiem od wartości dodanej czynności polegającej na przekazywaniu bonów towarowych pracownikom przez pracodawcę<sup>565</sup>) wydane orzeczenie jest tak kontrowersyjne. Być może nie doszło by do tego, gdyby Trybunał Sprawiedliwości wystarczająco podkreślił odrębność rozpatrywanego stanu faktycznego od innych sytuacji polegających na przekazywaniu pracownikom bonów towarowych. Brak tego podkreślenia stał się powodem wielu niejasności wynikających z uogólniania tezy orzeczenia i przedstawianie jej w oderwaniu od stanu faktycznego sprawy. Dobrze ilustruje to przypadek polskiego ustawodawstwa.

Znaczenie omawianego wyroku dla prawa polskiego było omawiane w doktrynie, a stanowisko, że orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości powoduje konieczność naliczania podatku od wartości dodanej od bonów towarowych przekazywanych pracownikom, spotkało się z krytyką. Autorzy tego poglądu wskazywali, że rozstrzygnięcie zapadło na gruncie specyficznych zasad opodatkowania bonów towarowych w Wielkiej Brytanii<sup>566</sup>. W przedmiotowej sprawie zaistniała sytuacja, w której pracodawca nabywając bony towarowe płacił pośrednikowi podatek od wartości dodanej. Pracodawca twierdził, że ma prawo do odliczania podatku od wartości dodanej przy nabyciu bonów towarowych, a równocześnie nie ma obowiązku naliczania podatku od wartości dodanej przy przekazaniu tych bonów towarowych.

<sup>564</sup> Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 kwietnia 1999 r., C-49/97.

<sup>565</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*; A. Wesółowska, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>566</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

Zaakceptowanie tego stanowiska doprowadziłoby do braku opodatkowania konsumpcji dokonywanej przez pracowników nabywających towary bądź usługi za bony towarowe. Byłoby to sprzeczne z założeniami systemu podatku od wartości dodanej. Dlatego też Trybunał Sprawiedliwości opowiedział się za tym, że w takiej sytuacji opodatkowanie towarem od wartości dodanej powinno odbywać się na etapie przekazania pracownikom bonów towarowych<sup>567</sup>. Przyjęcie w Polsce – gdzie zgodnie z praktyką emisja i obrót bonem towarowym nie podlega podatkowi od wartości dodanej – opodatkowania bonów towarowych przekazywanych pracownikom tym podatkiem prowadziłoby do ich podwójnego opodatkowania: pierwszy raz przy przekazaniu pracownikowi bonu towarowego jako świadczenie usługi przez pracodawcę, a drugi raz przy nabyciu towaru bądź usługi przez pracownika. Taka sytuacja byłaby sprzeczna z zasadami unijnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>568</sup>.

Dlatego też praktyka polskich organów podatkowych jest odmienna od stanowiska zaprezentowanego przez Trybunał Sprawiedliwości<sup>569</sup>. Polskie organy podatkowe w praktyce traktują bony towarowe jako formę pieniądza i uważają, że przekazanie pracownikom nie jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług, gdyż nie jest odpłatnym świadczeniem usług. Przy takim założeniu opodatkowaniu podlega jedynie faktycznie mająca miejsce dostawa towarów, a podstawą opodatkowania jest kwota równa otrzymanej przez sprzedawcę należności. Nadto gdy bony towarowe nie zostaną nigdy zrealizowane przez pracownika, to nigdy nie zaistnieje sytuacja podlegająca podatkowi od wartości dodanej, gdyż nigdy nie nastąpi wydanie towaru. Abstrahując od samej zasady słuszności opodatkowania bonów towarowych podatkiem od wartości dodanej, takie rozwiązanie pozwala uniknąć problemów związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania – który to problem w komentowanym orzeczeniu został pominięty. Bon towarowy nie jest towarem, a jedynie dokumentem, którym można zapłacić za nabywany towar i który zastępuje środki pieniężne, tożsamy z np. czekami czy kartami kredytowymi. Bon towarowy sam w sobie nie zaspokaja żadnych potrzeb i nie stanowi autonomicznego świadczenia<sup>570</sup>.

Konstatując należy stwierdzić, że ogólna teza komentowanego wyroku Trybunału Sprawiedliwości stoi w sprzeczności z praktyką w zakresie opodatkowywania bonów towarowych wręczanych pracownikom przez pracodawcę ugruntowaną<sup>571</sup> na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>572</sup>.

---

<sup>567</sup> J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

<sup>568</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4; J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT...*, *op. cit.*

<sup>569</sup> M. Militz, *Glosa...*, *op. cit.*

<sup>570</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 4-5; A. Wesołowska, *Glosa...*, *op. cit.*; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 lutego 2010 r., IPPP2/443-19/10-2/RR; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 marca 2009 r., ILPP1/443-22/09-4/AI.

<sup>571</sup> K. Figurska-Rudnicka, *Bony...*, *op. cit.*, s. 5.

<sup>572</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. 2011 nr 177 poz. 1054 ze zm.



