Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 11. září 2025 [1]

Věc C-436/24

Skatteverket
proti
Lyko Operations AB

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 30a a 30b – Definice poukazu – Věrnostní program s body získávanými v závislosti na objemu nákupů – Zdanění poskytnutí bodů – Zdanění uplatnění bodů – Zdanění propadlých bodů“

I. Úvod

1. Ben Terra, velmi známý a ceněný odborník na daňové právo, který bohužel předčasně zemřel, napsal v jednom ze svých četných příspěvků: „*There are certain things that get better with age. Regretfully, the Voucher Directive, in respect of which it has taken the Member States so long to agree to the content, is not one of them*“ [2].

2. Měl zjevně pravdu, protože navzdory skutečně dlouhé době, po kterou směrnice [3] vznikala (návrh Komise pochází z roku 2012), a skutečně krátké době, po kterou platí (směrnice vstoupila v platnost v roce 2016 a lhůta k jejímu provedení skočila 31. prosince 2018), vedla již k několika řízením v Lucemburku [4]. V tomto řízení o předběžné otázce musí Soudní dvůr opět odpovědět na otázky, které vyplývají z nových článků 30a a 30b směrnice o DPH [5] týkajících se zacházení s poukazy z pohledu práva DPH.

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Terra, B. J. M./Terra, E. T., *The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers*, World Journal of VAT/GST Law, 2017, s. 27 (33).

[3] – Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy (dále jen „směrnice o poukazech“) (Úř. věst. 2016, L 177, s. 9).

[4] – Rozsudky ze dne 18. dubna 2024, Finanzamt O (Jednoúčelové poukazy) (C-68/23, EU:C:2024:342), a ze dne 28. dubna 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Kromě tohoto řízení je dále projednávána věc C-472/24.

[5] – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), Úř. věst. 2006, L 347, s. 1 ve znění platném ve sporném období. Uvedené články byly zavedeny směrnicí o poukazech.

3. V projednávané věci se jedná o běžný zákaznický věrnostní program, v němž zákazníci při nákupech sbírají body, které mohou použít při pozdějším nákupu. Díky bodům je příští nákup ve výsledku pro zákazníka „levnější“, protože body lze buď odečíst z ceny, nebo – jako v projednávané věci – za ně nakoupit další zboží z obchodu s odměnami. Podle předkládajícího soudu je rozhodující otázka, zda již vydání takových bodů musí být posuzováno jako poukaz ve smyslu směrnice o DPH.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Právní rámec tvoří směrnice o DPH. Její článek 30a zní následovně:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1. ‚poukazem‘ nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů;

2. ‚jednoúčelovým poukazem‘ poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy;

3. ‚víceúčelovým poukazem‘ poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.“

5. Článek 30b směrnice o DPH stanoví:

„1. Každý převod jednoúčelového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění se za samostatné plnění nepovažuje. […]

2. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není. […]“

6. Články 30a a 30b byly zavedeny směrnicí o poukazech. První, čtvrtý a šestý bod odůvodnění směrnice o poukazech zní:

„(1) Směrnice Rady 2006/112/ES stanoví […] pravidla […]. Tato pravidla však nejsou dostatečně jasná a komplexní, aby zajistila jednotnost při zdanění plnění, která obsahují poukázky, v rozsahu, který by neměl nežádoucí důsledky pro řádné fungování vnitřního trhu.

(4) Tato pravidla by měla být zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Neměla by však být zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě při nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.

(6) Aby bylo jasně stanoveno, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků, je nezbytné poukazy, jež mohou mít fyzickou nebo elektronickou podobu, vymezit a rozpoznat jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

7. Hlava VII směrnice o DPH je nadepsána „Základ daně“. Článek 73 směrnice o DPH zařazený do této hlavy stanoví následující zásadu:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

8. Článek 73a směrnice o DPH zvlášť stanoví základ daně u víceúčelového poukazu:

„Aniž je dotčen článek 73, je při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

B. Švédské právo

9. Ve Švédsku byla směrnice o DPH provedena do vnitrostátního práva zákonem Mervärdesskattelagen 2023:200 [zákon (2023:200) o dani z přidané hodnoty].

10. Ustanovení § 26 kapitoly 2 tohoto zákona stanoví, že poukazem se rozumí nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění mimo jiné za dodání zboží. Zboží, jež má být dodáno, nebo totožnost jeho potenciálních dodavatelů musí být uvedena buď na nástroji, nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití. Ustanovení § 27 kapitoly 2 definuje, co se rozumí jednoúčelovým, resp. víceúčelovým poukazem. Ustanovení § 40 až § 44 kapitoly 5 a § 2 až § 4 kapitoly 8 tohoto zákona obsahují předpisy odpovídající článkům 30b, 73 a 73a směrnice o DPH.

III. Skutkový stav

11. Společnost Lyko Operations AB (dále jen „Lyko“) prodává výrobky péče o vlasy a kosmetické výrobky v kamenných obchodech a on-line. Společnost Lyko má v úmyslu zavést zákaznický věrnostní program a požádala Skatterättsnämnd (Komise pro daňové právo, Švédsko) o individuální výkladové stanovisko za účelem vyjasnění otázky, jakým způsobem má být s tímto programem zacházeno pro účely DPH.

12. Podle této žádosti mají mít zákazníci (výhradně soukromé osoby) společnosti Lyko možnost účastnit se jejího vlastního zákaznického věrnostního programu. V rámci tohoto programu získají zákazníci za každý běžný nákup body, za které mohou následně – tedy při dalším nákupu

– nakoupit zboží v obchodě společnosti, kde se zboží pořizuje za body (dále jen „obchod za body“). Body mohou být využity k nákupu zboží pouze v rámci nového běžného nákupu. Výrobky nabízené v obchodě za body jsou předměty z běžného sortimentu. Bude se jednat převážně o výrobky nízké hodnoty, které však mohou podléhat různým sazbám DPH.

13. Cena každého výrobku bude stanovena v bodech a ceny budou nastaveny tak, že zákazníci budou moci v obchodě za body získat výrobky odpovídající přibližně 2 % až 10 % jejich původních nákupů. Každý bod, za který zákazník nakoupí zboží, může být propojen s celkovými nákupy v daném měsíci, za něž byly tyto body získány, přičemž nejstarší body budou vždy využity jako první. Body nebude možné vyměnit za peníze a ani je koupit. Budou vázané na osobu a nepřenosné. Zboží v obchodě za body rovněž nebude možné zaplatit kombinací bodů a peněz. O získané body zákazník přijde, pokud je nevyužije ve lhůtě dvou let.

14. Body, které budou vydány v rámci zákaznického věrnostního programu, zakládají povinnost společnosti Lyko dodat zboží zákazníkovi – pokud zákazník získal dostatečný počet bodů a chce je uplatnit při příštím nákupu. Zákazníkům, kteří se rozhodnou účastnit se tohoto programu, budou sděleny podrobné podmínky pro použití bodů.

15. Společnost Lyko se tázala, zda je nutno tento věrnostní program chápat tak, že společnost svým zákazníkům poskytuje poukaz (víceúčelový poukaz). Pokud ano, pak společnost dále žádala o upřesnění, jak by měl být vypočten základ daně, když je za body nakoupeno zboží v obchodě za body, jelikož zákazník za poukaz neplatí žádnou konkrétní částku, ani není tomuto poukazu přiřazena žádná peněžní hodnota. Obě otázky se týkají situací, v nichž Lyko dodává zboží zákazníkům ve Švédsku, jak v souvislosti s původním nákupem, tak při uplatnění bodů.

16. Komise pro daňové právo tyto otázky zodpověděla v tom smyslu, že věrnostní program nelze chápat tak, že Lyko poskytuje svým zákazníkům poukazy. Poukaz slouží jako kupon, tedy důkaz toho, že jeho držitel předem zaplatil například za dodání zboží. Body ve věrnostním programu nemají žádnou konkrétní peněžní hodnotu.

17. Jak Skatteverk (daňový orgán, Švédsko), tak i společnost Lyko podaly proti tomuto individuálnímu výkladovému stanovisku žalobu k předkládajícímu soudu, přičemž daňový orgán navrhuje, aby soud toto stanovisko potvrdil. V řízení u předkládajícího soudu daňový orgán zdůrazňuje, že body nepředstavují poukaz, který má určitou hodnotu a může být převeden, představují pouze možnost vybrat si další výrobek poté, co zákazník nakoupil jiné výrobky za určitou částku.

18. Společnost Lyko naproti tomu tvrdí, že body splňují všechny požadavky stanovené v článku 30a směrnice o DPH, a představují tedy poukazy, i když zákazníci za tyto body zvlášť neplatí. Pokud zákazníci, kteří se účastní věrnostního programu, uskuteční nákup, obdrží za své protiplnění jak vybraný výrobek, tak tyto body za své peníze (úplatu).

IV. Řízení o předběžné otázce

19. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) se především táže, zda je pro existenci poukazu ve smyslu směrnice o DPH zapotřebí, aby zákazníci za body zaplatili a zda tyto body musí mít konkrétní peněžní hodnotu. Přerušil proto řízení a předložil Soudnímu dvoru dvě následující otázky:

1. Představuje nástroj v podobě bodů – jako je nástroj dotčený ve věci v původním řízení – poukaz ve smyslu článku 30a směrnice o DPH, jsou-li body udělovány v rámci zákaznického věrnostního programu navrženého tak, že zákazník, který nakupuje zboží, získá body v závislosti na objemu těchto nákupů a při provádění dalšího nákupu v budoucnosti je pak oprávněn tyto body využít k získání dalšího zboží ze sortimentu prodávajícího?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, jak je třeba určit základ daně podle článku 73a směrnice o DPH, jsou-li tyto body použity k získání zboží od prodávajícího?

20. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření Lyko, švédský daňový orgán, Belgické království a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

V. Právní analýza

A. K pochopení předběžných otázek

21. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se zakládá na žádosti o individuální výkladové stanovisko. V ní se Lyko táže na zacházení se zákaznickým věrnostním programem z hlediska práva upravujícího DPH. Předmětem sporu zejména je, zda musí být poskytnutí bodů již považováno za vydání poukazu. Předkládající soud bohužel nevysvětluje, v čem spočívají rozdílné důsledky v oblasti práva DPH, pokud se jedná o poukaz, nebo nikoliv. To by Soudnímu dvoru jistě usnadnilo pochopení předběžných otázek a nemusel by se zamýšlet na relevantností položených otázek.

22. Chápu-li to správně, rozhodující otázkou v projednávané věci je, jak má být z hlediska práva DPH zacházeno s *neuplatněnými body*. Toto zacházení by se mohlo lišit v závislosti na tom, zda se jedná, či nejedná o poukaz. Podle změny směrnice o DPH provedené směrnicí o poukazech se „zálohy“ na víceúčelový poukaz (na rozdíl od jednoúčelového poukazu) zdaní až v okamžiku, kdy je poukaz uplatněn. Není-li uplatněn nikdy, pak tato částka není předmětem DPH. Všechny podniky proto mají značný zájem na tom, aby se vyhnuly jednoúčelovému poukazu. Relativně snadno toho dosáhnou tak[6], že vydají poukaz, který lze použít na výrobky s různými sazbami daně. Tak je tomu i u bodů dotčených v projednávané věci.

[6] – V literatuře se k tomu uvádí následující: „However, the good news for taxable persons is that an SPV (single-purpose voucher) can easily be turned into an MPV (multi-purpose voucher) by adding an element of uncertainty to the VAT treatment of the (potential) supplies envisaged. By turning an SPV into an MPV, taxable persons can at the very last obtain a cash flow advantage and potentially a true saving if the MPV is not redeemed.” – Terra, B. J. M./Terra, E. T., *The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers*, World Journal of VAT/GST Law, 2017, s. 27 (34).
Podniky se v praxi snaží jednoúčelovým poukazům pokud možno vyhnout. Viz jen: Wille, P., *New VAT Rules for Vouchers*, International VAT Monitor 2019, s. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems“.

23. Má-li být s body zacházeno jako s víceúčelovým poukazem, pak by úhrada připadající na tyto nepoužité body, neměla být v zásadě zdaněna. Musí-li být naproti tomu body považovány za určitý typ slevového systému, pak snižují daň až a jedině tehdy, pokud jsou uplatněny. V tom případě by totiž při prvním nákupu zboží byla uhrazena DPH v plné výši a až při uplatnění bodů by byly získány výrobky za sníženou cenu, což snižuje rovněž daň. To by vysvětlovalo zájem společnosti Lyko na širokém výkladu pojmu „poukaz" a na tom, aby body jejího vlastního zákaznického věrnostního programu, byly považovány za víceúčelový poukaz.

B. K první předběžné otázce

24. První otázka se týká definice poukazu ve smyslu článku 30a směrnice o DPH. Je zapotřebí vyjasnit, zda nabytí bodů zákazníkem musí být považováno za vydání poukazu, i když při nabytí bodů není znám výrobek ani hodnota výrobku, který lze za tyto body získat.

25. Definice poukazu v čl. 30a bodu 1 směrnice o DPH obsahuje dvě kumulativní podmínky. Zaprvé musí z poukazu nebo jeho podmínek vyplývat zboží, jež má být dodáno, nebo jeho potenciální dodavatel. Kromě toho musí existovat *povinnost* přijmout body jako protiplnění *za* dodání zboží. Posledně uvedené vymezuje poukaz od „pouhé" slevy, na kterou se podle čtvrtého bodu odůvodnění směrnice o poukazech článek 30a směrnice o DPH nevztahuje (k tomu níže bod 1.).

26. Účastníci řízení však mají za to, že poukaz může být pouze něco, co bylo získáno za určitou hodnotu, kterou poukaz prokazuje. V případě bodů tomu tak není. Je proto nutné posoudit, zda uvedení určité hodnoty na poukazu je nepsanou podmínkou nebo postačuje, že jsou body získány v rámci transakce za úplatu a jejich konkrétní hodnota je známa až při jejich uplatnění (k tomu níže bod 2.).

27. Ve výsledku ale mám za to, že v zásadě je podstatou celé otázky správné daňové zacházení s neuplatněnými body. Podle mého názoru se toto zacházení může lišit podle toho, zda se jedná o víceúčelový poukaz spojený s určitou hodnotou, nebo o víceúčelový poukaz spojený pouze s určitelnou hodnotu. Za tímto účelem není nutné rozšiřovat definici poukazu o nepsanou podmínku (k tomu níže bod 3.)

1. Psané podmínky: konkrétní údaje a povinnost přijmout body jako protiplnění

28. Aby bylo možné považovat vydané body za poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 1 směrnice o DPH, musí být splněny dvě kumulativní podmínky[7]. Zaprvé musí z poukazu nebo jeho podmínek vyplývat zboží, jež má být dodáno, nebo jeho potenciální dodavatel. V projednávaném případě se zdá, že tomu tak je. Podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jsou bližší podmínky pro použití bodů sděleny zákazníkům, kteří se rozhodnou účastnit tohoto programu. Tato podmínka je tím zřejmě splněna. Avšak jak správně tvrdí Komise, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce to tak úplně nevyplývá.

29. Zákaznický věrnostní program navíc musí zakládat povinnost přijmout body jako protiplnění za dodání zboží. Kromě švédského daňového orgánu mají všichni účastníci řízení (tedy Komise, Lyko a Belgie) za to, že je tato podmínka splněna. Podle mého názoru tomu tak není, jak správně

[7] – Rozsudek ze dne 28. dubna 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, body 20 a 21). K jednoúčelovému poukazu viz: rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 36).

dovodil švédský daňový orgán ve svém vyjádření. Poukazy je totiž třeba vymezit od slevových nástrojů, kterých se článek 30a směrnice o DPH právě netýká (viz čtvrtý bod odůvodnění směrnice o poukazech).

30. Slevové nástroje nikomu neukládají povinnost dodat zboží při předložení poukazu, nýbrž pouze snížit cenu, pokud se zákazník zaváže ke koupi určitého zboží. Jedná se o motivační prvek, který má vyvolat *další* dodání zboží za úplatu, protože jej zlevňuje poskytnutím slevy (na ceně nebo na zboží). Tyto slevové nástroje však nejsou samostatné a závisí na jiném plnění, na které má být poskytnuta sleva. Naproti tomu poukazy, na něž se vztahuje článek 30a směrnice o DPH, obsahují samostatnou povinnost přijmout je jako protiplnění (nebo pokud výše poukazu nepostačuje i jako část protiplnění v závislosti na volbě zákazníka) za dodání zboží, které iniciuje zákazník. Rozhodující je, že poukaz může být držitelem samostatně použit jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

31. Tak tomu v projednávané věci není. Body nasbírané u společnosti Lyko zákazníkovi neposkytují právo (a tedy ani nezakládají povinnosti společnosti Lyko) použít je (resp. přijmout) *jako protiplnění za dodání zboží*. Pokud skutkovému stavu rozumím správně, pak Lyko právě nemá povinnost dodat po předložení bodů věcnou odměnu. Předkládající soud v první otázce výslovně upozorňuje na skutečnost, že zákaznický věrnostní program je navržen tak, že zákazník je *pouze ve spojení s dalším nákupem v budoucnosti* oprávněn využít body k získání dalšího zboží ze sortimentu společnosti Lyko v rámci tohoto dalšího nákupu.

32. Tím ale tyto body nezakládají *povinnost dodavatele* dodat zboží, nýbrž mohou být využity pouze v rámci (další) *povinnosti zákazníka* uskutečnit další nákup. Až při tomto dalším nákupu je možné za body získat další zboží (odměnu). *Povinnost dodavatele* je ale nezbytná, aby se vůbec jednalo o poukaz. Pouze pak je možné například podle čl. 30b odst. 1 směrnice o DPH považovat již převedení (jednoúčelového) poukazu za dodání zboží. To vyplývá již z definice poukazu v čl. 30a bodu 1 směrnice o DPH a jedná se o podmínku, kterou musí splnit všechny poukazy, tedy rovněž (víceúčelové) poukazy.

33. Získané body v projednávané věci – z hospodářského hlediska – neukládají povinnost dodat zboží, nýbrž opravňují zákazníka „pouze“ k dalšímu „výhodnějšímu“ nákupu [8]. Uplatněním bodů se pro něj – cena druhého nákupu (zboží a odměna) zůstává totožná – tento druhý nákup zlevňuje o hodnotu vybrané odměny. Ještě zjevnější by to bylo, pokud by body při druhém nákupu opravňovaly nejen k výběru věcné odměny, nýbrž k částečnému snížení kupní ceny.

34. Něco jiného by platilo pouze tehdy, pokud by bylo možné využít body na odměnu nezávisle na dalším nákupu. Pak by podmínky stanovené v článku 30a směrnice o DPH byly splněny. Avšak v projednávané věci tomu tak není, body tedy již z tohoto důvodu nepředstavují poukaz ve smyslu směrnice o DPH, nýbrž pouze slevu.

2. Nepsaná podmínka: Spojení poukazu s určitou hodnotou?

35. Zejména Komise a Belgie ve svých vyjádřeních zdůrazňují, že poukaz slouží jako kupon, tedy důkaz toho, že jeho držitel předem zaplatil například za dodání zboží. Body ve věrnostním programu však nemají žádnou konkrétní peněžní hodnotu. Komise i Belgie proto vychází z další nepsané podmínky, že poukaz musí být zakoupen za úplatu a již při vydání musí být spojen s *určitou* hodnotou.

[8] – Takto podobně již rozsudek ze dne 27. března 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, body 12 a 13).

36. Tuto argumentaci však nepovažuji za přesvědčivou. Zaprvé není v projednávané věci nezbytná, protože i bez této nepsané podmínky se jedná pouze o slevový nástroj, a nikoliv o poukaz. Zadruhé by tato nepsaná podmínka zbytečně omezovala oblast použití článků 30a a 30b směrnice o DPH.

37. Je pravda, že se klasický poukaz (kupon) vyznačuje tím, že určitá osoba předem zaplatila peníze za pozdější dodání zboží nebo jiné plnění osoby povinné k dani – které zčásti ještě nebylo konkrétně určeno, zčásti je již jasné. Články 30a a 30b směrnice o DPH však byly podle druhé věty prvního bodu odůvodnění směrnice o poukazech zavedeny právě proto, že dosavadní pravidla nebyla „dostatečně jasná a komplexní, aby zajistila jednotnost při zdanění plnění, která obsahují poukázky v rozsahu, který by neměl nežádoucí důsledky pro řádné fungování vnitřního trhu“. Důvodem byla vynalézavost podniků v různých členských státech v tom, jak si zákazníky zavázat a motivovat je k dalším nákupům.

38. Pokud by tedy byl pojem „poukaz“ chápán velmi restriktivně a pouze v klasickém smyslu, pak by tato směrnice vyzněla naprázdno, protože by pak u všech ostatních (novějších) nástrojů byla znovu relevantní ostatní pravidla, která nejsou „dostatečně jasná a komplexní“. Z tohoto důvodu považuji za spíše nepravděpodobné, že by se nová pravidla měla vztahovat pouze na klasické kupony.

39. Jak správně tvrdí Lyko, může být nyní i tzv. „kartička na razítka“, díky které je po deseti nákupech (prokázaných razítkem) jedenáctý nákup zdarma, považována za poukaz na dodání jedenáctého výrobku. Rozhodující „pouze“ je, zda musí být jedenáctý výrobek dodán samostatně nebo zda je to možné ve spojení s jedenáctým nákupem (kup dva, zaplať jeden). Posledně uvedené by bylo pouze poskytnutím slevy na jedenáctý nákup.

40. Tento výsledek potvrzuje i šestý bod odůvodnění směrnice o poukazech. Podle něj musí být poukazy vymezeny tak, aby byly rozpoznány jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Skutečnost, že by poukaz měl vykazovat resp. reprezentovat pevnou peněžní hodnotu, která je určena již v okamžiku jeho vydání, tento bod odůvodnění ani čl. 30a bod 1 směrnice o DPH nezmiňuje.

41. Soudní dvůr v souladu s tím ostatně již rozhodl, že pro kvalifikaci poukazu jsou relevantní pouze kritéria uvedená v článku 30a[9]. Již to vlastně vylučuje další nepsaná kritéria.

42. Není tedy relevantní, zda se body sporné v projednávané věci podobají klasickým poukazům, nýbrž zda jsou splněny podmínky článku 30a směrnice o DPH. Ten ale nestanoví, že poukaz musí být získán pouze za platbu v penězích a od začátku mít určitou hodnotu. Postačuje, že poukaz lze použít jako protiplnění za jiné dodání zboží nebo jiné plnění u třetí osoby a že z poukazu (nebo s ním související dokumentace) vyplývá zboží, jež má být dodáno, nebo jeho potenciální dodavatel.

43. Body získané při prvním nákupu mají jak při získání, tak i při jejich použití peněžní hodnotu. Při získání tyto body závisí na ceně prvního nákupu a – jak správně uvádí Lyko ve svém vyjádření – zákazník je tedy získává (za úplatu) společně se zbožím, které zakoupil. U bodů, které závisí na objemu nákupu, lze sotva tvrdit, že tyto body jsou zákazníkovi připisovány bezplatně. Nic na tom nemění ani skutečnost, že jiní zákazníci, kteří se věrnostního programu neúčastní, platí za zboží stejnou cenu, byť Belgie tvrdí opak.

[9] – Rozsudek ze dne 18. dubna 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 55).

44. Mimo blízké osobní vazby totiž platí domněnka, že žádný podnik neposkytuje dary třetím osobám. Každý „dárek“ byl buď předtím zaplacen, nebo bude zaplacen dodatečně, protože je zakalkulován v cenách podniku. Zjevné je to zejména u bodů, které závisí na objemu nákupu, protože za ty se platí společně s nákupem, který vytváří příslušný obrat.

45. Hovořit u bodů získaných v závislosti na objemu nákupu o „bezplatně získaných“ bodech je vzdálené realitě a neodpovídá hospodářským skutečnostem. Nikoho ani nenapadne, aby v reklamní akci (kup tři plechovky, zaplať jen dvě) vycházel z toho, že třetí plechovka je dárek nebo bezplatné dodání zboží. Všechny plechovky byly získány za úplatu, jen zákazník (který si koupil tři plechovky) zaplatil za každou z nich o 33,33 % méně než jiný zákazník, jenž si koupil pouze jednu nebo dvě plechovky.

46. Rozhodnutí Soudního dvora ve věci Kuwait Petroleum [10], které by tomu mohlo bránit, není v projednávané věci relevantní. Soudní dvůr v této věci považoval za rozhodující skutečnost, že poukazy byly označeny jako dárek a zákazníci se mohli rozhodnout, zda je přijmou, či nikoliv. V projednávané věci ale body získají pouze ty osoby, které se zapojí do zákaznického věrnostního programu (nebo zůstaneme-li u příkladu s plechovkami: vědomě si koupí tři plechovky). Body jsou připsány v závislosti na objemu nákupu a správně nejsou označovány jako dárek. Jedná se proto o jiný skutkový stav. Zákazníci, kteří se účastní zákaznického věrnostního programu, platí jak za zboží (primárně), tak i za body, které dostanou (sekundárně). Tyto body proto již při jejich získaní symbolizují hodnotu získanou za úplatu (jejíž výše však v tento okamžik ještě není určena).

47. Při uplatnění pak body symbolizují hodnotu, která je v tu chvíli dokonce již konkrétní. Do tohoto okamžiku je však tato hodnota proměnlivá (podle společnosti Lyko se pohybuje mezi dvěma a deseti procenty předchozího objemu nákupu) a závislá na odměně zvolené při druhém nákupu. Nelze proto tvrdit, že body nejsou spojeny s hodnotou, jsou totiž spojeny s hodnotou, která se projeví až později, protože závisí na zvolené odměně a do té doby není vyjádřena v penězích, ale v bodech. Body tedy nejsou spojeny s určitou, nýbrž s určitelnou hodnotou.

48. Tato variabilita, resp. nejistá hodnota bodů (jako protiplnění za dodání odměny) ale nemá vliv na právo upravující DPH. Jak jsem již uvedla na jiném místě [11], nejistota ohledně konkrétní výše protiplnění nezpochybňuje jeho povahu protiplnění za dodání zboží nebo jiné plnění. Jediné rozhodnutí Soudního dvora (věc Baštová [12]), ze kterého by případně bylo možné vyčíst něco jiného, zaprvé není v projednávané věci relevantní (týkalo se otázky, zda vítěz koňských dostihů uskutečnil obrat v podobě výhry v dostihu, která byla správně odpovězena záporně). Zadruhé jej při bližším pohledu nelze chápat takto široce [13].

49. Z článku 73 směrnice o DPH naopak vyplývá, že základ daně zahrnuje vše, *co tvoří protiplnění*. Podle judikatury Soudního dvora nemusí být toto protiplnění nutně v penězích [14], nýbrž musí být pouze možné jej vyjádřit v penězích [15]. To by mělo platit i pro věcný poukaz, který obsahuje povinnost vydat jeho držiteli věc, která je na něm uvedena (resp. je určitelná).

[10] – Rozsudek ze dne 27. dubna 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, body 30 a násl.).

[11] – Moje stanovisko ve věci Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, body 49 a 50).

[12] – Rozsudek ze dne 10. listopadu 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 36).

[13] – Takto již moje stanovisko ve věci Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, body 62 a násl.).

[14] – Výslovně rozsudek ze dne 8. května 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Protiplnění ve formě akcií) (C-241/23, EU:C:2024:392, bod 22), podobně také rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 36).

[15] – Rozsudky ze dne 8. května 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Protiplnění ve formě akcií) (C-241/23, EU:C:2024:392, bod 23), ze dne 10. ledna 2019, (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 35), ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 36), a rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 23).

50. Potvrzuje to konečně i článek 73a směrnice o DPH, který byl zaveden směrnicí o poukazech a stanoví určitá zvláštní pravidla pro určení základu daně u víceúčelového poukazu. Článek 73a však tato zvláštní pravidla výslovně stanoví, „aniž je dotčen článek 73“.

51. Avšak pokud podle článku 73 směrnice o DPH postačuje, že hodnota protiplnění (v projednávané věci poukazu) může být vyjádřena v penězích, pak podle tohoto článku 73 rovněž postačuje, že lze hodnotu bodů (jako protiplnění) určit v okamžiku dodání zboží. Vzhledem k tomu, že v tomto okamžiku je dána hodnota odměny, je dána i hodnota bodů, která se použije k určení základu daně podle článku 73. To pak výslovně stačí i podle článku 73a („aniž je dotčen článek 73“).

52. Z toho vyplývá, že – na rozdíl od vyjádření Komise – nelze ze znění článku 73a směrnice o DPH dovodit, že se o poukaz jedná pouze tehdy, pokud je hodnota poukazu vyjádřena při vydání poukazu pevnou cenou. O (víceúčelový) poukaz se naproti tomu jedná i tehdy, pokud je jeho předmětem dosud nejasná věcná odměna a hodnota této odměny je známa až v okamžiku jejího výběru zákazníkem.

53. Skutečnost, že přesný obsah dodání zboží do té doby ještě není znám, rovněž není na závadu, protože víceúčelový poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 3 směrnice o DPH právě taková nejistota charakterizuje. Tato nejistota je akceptována (a lze ji bez dalšího akceptovat), protože podle čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH je předmětem DPH až skutečné předání zboží na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží jako protiplnění. Nejpozději v tomto okamžiku je jasné zboží a jeho hodnota a tedy i hodnota poukazu. Naproti tomu každé předchozí předání (a také vydání) tohoto víceúčelového poukazu není předmětem DPH, a proto uvedená nejistota není na závadu.

54. V projednávané věci by pak body, pokud by obsahovaly samostatný nárok na určitelnou odměnu, musely být považovány za poukaz. Není-li odměna dosud určena (a nelze-li proto určit např. správnou sazbu daně), jednalo by se o víceúčelový poukaz, jehož vydání ještě nemá účinky z hlediska práva DPH. Až uplatnění bodů by představovalo dodání (odměny) za úplatu (v podobě poukazu). Při tomto uplatnění by se ukázala hodnota poukazu a bylo by možné ji určit na základě zvolené odměny. S uplatněním bodů by pak muselo být dodání odměny zdaněno. V souladu s tím by (až) pak toto uplatnění snížilo základ daně nákupu, při kterém byly body získány.

3. Zacházení s neuplatněnými body

55. Tento výsledek by ale ještě neznamenal rozhodnutí o tom, jak má Lyko zacházet s neuplatněnými body, jestliže by tyto body byly považovány za poukaz.

56. U běžného víceúčelového poukazu, který byl získán za úplatu, je spojen s určitou cenou, ale nikdy nebyl uplatněn, vede ustanovení článku 30b směrnice o DPH k tomu, že ke zdanění DPH vůbec nedojde. To je logické, protože zákazník sice vynaloží finanční prostředky, není však provedeno žádné plnění. Pouhá možnost uplatnit poukaz normotvůrci zjevně nepostačuje, aby vycházel z existence plnění, které podléhá zdanění a je zdanitelné.

57. Sleva na první a druhý nákup by naproti tomu měla za následek nižší zdanění, pokud je také uplatněna. To je logické, protože až do jejího uplatnění vydal zákazník určitou částku za dodání zboží nebo jiné plnění a osoba povinná k dani za to obdržela určitou částku.

58. Víceúčelový poukaz, který není spojen s určitou, nýbrž jen určitelnou hodnotou, se pohybuje na pomezí mezi konkrétním víceúčelovým poukazem a slevou. Ke správnému zdanění daní z přidané hodnoty však může dojít, aniž je nezbytné omezit pojem poukazu.

59. Víceúčelový poukaz, který není spojen s určitou, ale pouze s určitelnou hodnotou, totiž může mít i při platnosti článků 30a a 30b směrnice o DPH důsledky v oblasti práva DPH až tehdy, pokud se tato určitelná hodnota konkretizuje. Dojde-li k tomu až při uplatnění poukazu, pak tento poukaz do té doby nemá žádný účinek, a to ani na zdaňovací základ prvního nákupu.

60. Pokud tedy nedojde k uplatnění bodů, zůstává základ daně prvního nákupu jak z pohledu prodávajícího – ten obdržel konkrétní částku za zboží – tak i z pohledu zákazníka – ten vydal konkrétní částku za zboží, které obdržel – nezměněný a musí být zdaněn v plné výši. Rozdělení tohoto základu daně (na zdaněnou část připadající na zboží a nezdaněnou část připadající na poukaz) nepřichází při vydání poukazu, jehož hodnota je pouze určitelná (na rozdíl od vydání víceúčelového poukazu s určenou hodnotou) do úvahy, protože určitelnou hodnotu poukazu nelze bez jeho uplatnění stanovit.

61. Totéž by platilo, pokud budeme vycházet z toho, že se o poukaz nejedná. Pak by body byly pouze určitým druhem slevy, která má daňový vliv až v okamžiku, kdy je uplatněna. Tak by tomu bylo až u druhého nákupu.

62. Posledně uvedené jasně vyplývá z článku 79 směrnice o DPH, podle kterého základ DPH nezahrnuje *poskytnuté* slevy. Body samotné ale ještě nepředstavují poskytnutou slevu, nýbrž pouze možnost slevy. Je pravda, že sleva po uskutečnění plnění (v projednávané věci prvního nákupu) vede podle článku 90 směrnice o DPH ke snížení základu daně, předpokládá však také provedení slevy. Tak by tomu bylo až s uplatněním bodů, tedy obdržením odměny [16].

C. Ke druhé předběžné otázce

63. Vzhledem k tomu, že z odpovědi na první otázku vyplývá, že poskytnutí bodů, které mohou být uplatněny až společně s dalším nákupem a bude za ně poskytnuta odměna, nepředstavuje poukaz ve smyslu článku 30a směrnice o DPH, nýbrž je třeba jej považovat spíše za pouhou slevu, není zapotřebí na druhou otázku odpovídat.

VI. Závěry

64. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které položil Högsta Förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), takto:

„Udělení bodů v rámci zákaznického věrnostního programu navrženého tak, že zákazník, který nakupuje zboží, získá body v závislosti na objemu těchto nákupů a při provádění dalšího nákupu v budoucnosti je pak oprávněn tyto body využít k získání dalšího zboží ze sortimentu prodávajícího, nepředstavuje poukaz ve smyslu článku 30a směrnice 2006/112. Není splněna podmínka (samostatné) povinnosti přijmout tyto body jako protiplnění za dodání zboží. Takovýto bodový systém proto představuje pouze slevu na budoucí nákup.“

[16] – Taktéž rozsudek německého Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) ze dne 16. ledna 2020, V R 42/17, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361 ještě k původnímu právnímu stavu v unijním právu.