GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. rugsėjo 11 d.[1]

Byla C-436/24

Skatteverket
prieš
Lyko Operations AB

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 30a ir 30b straipsniai – Sąvokos „kuponas“ apibrėžtis – Lojalumo programa, pagal kurią gaunami taškai priklauso nuo sandorio apimties – Gautų taškų apmokestinimas – Panaudotų taškų apmokestinimas – Nepanaudotų taškų apmokestinimas“

I. Įvadas

1. Ben Terra, labai gerai žinomas ir vertinamas mokesčių teisės specialistas, deja, anksti miręs, viename iš savo daugybės straipsnių rašė: *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* („Kai kurie dalykai laikui bėgant tampa geresni. Deja, Direktyva dėl kuponų apmokestinimo tvarkos, dėl kurios nuostatų valstybės narės taip ilgai negalėjo susitarti, nėra vienas iš jų“)[2].

2. Akivaizdu, kad jis buvo teisus, nes minėta direktyva[3], nepaisant gana ilgo jos įgyvendinimo proceso (Komisijos pasiūlymas pateiktas 2012 m.) ir gana trumpo galiojimo laikotarpio (2016 m. įsigaliojusios direktyvos įgyvendinimo terminas baigėsi 2018 m. gruodžio 31 d.), jau sulaukė kelių

[1] Originalo kalba: vokiečių.

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

[3] 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (toliau – Kuponų direktyva) (OL L 177, 2016, p. 9).

bylų Liuksemburge[4]. Pagal šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi iš naujo atsakyti į klausimus, kurių kyla dėl naujai priimtų PVM direktyvos[5] 30a ir 30b straipsnių, susijusių su PVM taikymu kuponams.

3. Šiuo atveju tai yra praktikoje įprasta klientų lojalumo programa, pagal kurią klientai už pirkinius kaupia taškus ir gali juos panaudoti kitam pirkimui. Taškai leidžia klientams kitą kartą apsipirkti „pigiau“, nes gali būti atskaitomi iš kainos arba, kaip šiuo atveju, už juos galima įsigyti papildomą prekę iš prizų parduotuvės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, lemiamas klausimas yra tai, ar tokie taškai turi būti laikomi kuponais pagal PVM direktyvą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Teisinį pagrindą sudaro PVM direktyva. Šios direktyvos 30a straipsnyje nurodyta:

„Šioje direktyvoje vartojamų terminų apibrėžtys:

1) kuponas – priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai tiektinos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas;

2) vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu;

3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas.“

5. Pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 30b straipsnyje nustatyta:

„1. Kiekvienas apmokestinamojo asmens, veikiančio savo vardu, atliekamas vienafunkcio kupono perleidimas laikomas su tuo kuponu susijusių prekių tiekimu arba paslaugų teikimu. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už vienafunkcį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį neturėtų būti laikomas savarankišku sandoriu. <…>

2. Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas. <…>“

[4] 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimas *Finanzamt O (Vienafunkcis kuponas)* (C-68/23, EU:C:2024:342) ir 2022 m. balandžio 28 d. Sprendimas *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20, EU:C:2022:304). Be šios bylos, dar nagrinėjama byla C-472/24.

[5] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva), ginčo laikotarpiu galiojusi redakcija. Minėti straipsniai buvo įtraukti 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (OL L 177, 2016, p. 9; toliau – Direktyva dėl kuponų apmokestinimo tvarkos).

6. PVM direktyvos 30a ir 30b straipsniai buvo įtraukti Direktyva dėl kuponų apmokestinimo tvarkos. Pastarosios direktyvos 1, 4 ir 6 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(1) Tarybos direktyvoje 2006/112/EB nustatytos <…> taisyklės. Tačiau tos taisyklės nėra pakankamai aiškios ar išsamios, kad būtų galima užtikrinti sandorių, kuriuos vykdant naudojami kuponai, apmokestinimo tvarkos nuoseklumą; taip atsiranda nepageidaujamų pasekmių tinkamam vidaus rinkos veikimui;“

„(4) šios taisyklės turėtų būti taikomos tik kuponams, kuriuos galima naudoti prekėms ar paslaugoms išpirkti. Tačiau šios taisyklės neturėtų būti taikomos priemonėms, suteikiančioms turėtojui teisę į nuolaidą prekių arba paslaugų pirkimo metu, tačiau nesuteikiančioms teisės gauti tokių prekių ar paslaugų;“

„(6) kad būtų galima aiškiai nurodyti, kas yra kuponas PVM tikslais ir atskirti kuponus nuo mokėjimo priemonių, būtina apibrėžti, kas yra kuponai, kurie gali būti fizinio arba elektroninio pavidalo, nustatant esminius jų požymius, visų pirma kuponu suteikiamos teisės pobūdį ir įpareigojimą priimti tą kuponą kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.“

7. PVM direktyvos VII skyrius pavadintas „Apmokestinamoji vertė“.
PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatytas principas:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

8. PVM direktyvos 73a straipsnyje atskirai reglamentuojama daugiafunkcių kuponų apmokestinamoji vertė:

„Nedarant poveikio 73 straipsniui, už daugiafunkcį kuponą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė lygi atlygiui, sumokėtam už kuponą, arba, jeigu informacijos apie tą atlygį nėra, piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiafunkcio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą.“

B. Švedijos teisė

9. Švedijoje PVM direktyva perkelta į nacionalinę teisę *Mervärdesskattelagen 2023:200* (PVM įstatymas 2023:200).

10. Šio įstatymo 2 skyriaus 26 straipsnyje nustatyta, kad kuponas yra priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį. Tiektinos prekės arba potencialių jų tiekėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo
sąlygas. 2 skyriaus 27 straipsnyje nustatyta, kas yra vienafunkcis ir daugiafunkcis kuponai. Šio įstatymo 5 skyriaus 40–44 straipsniai ir 8 skyriaus 2–4 straipsniai yra nuostatos, atitinkančios PVM direktyvos 30b, 73 ir 73a straipsnius.

III. Bylos faktinės aplinkybės

11. *Lyko Operations AB* (toliau – bendrovė) prekiauja plaukų priežiūros ir grožio produktais fizinėse parduotuvėse ir internetu. Planuodama sukurti klientų lojalumo programą *Lyko* kreipėsi į *Skatterättsnämnd* (Mokesčių teisės komisija, Švedija) su prašymu priimti mokestinį sprendimą, kad išsiaiškintų, kaip ši programa turėtų būti vertinama PVM tikslais.

12. Kaip nurodyta prašyme, *Lyko* klientai (visi privatūs asmenys) galės be jokių papildomų išlaidų prisijungti prie bendrovės klientų lojalumo programos. Pagal šią programą klientai už kiekvieną įprastą pirkinį gaus taškų ir juos vėliau, t. y. kitą kartą apsipirkdami, galės iškeisti į prekes bendrovės taškų parduotuvėje. Taškus galima iškeisti tik perkant naują įprastą pirkinį. Prekių asortimentą taškų parduotuvėje sudarys įprastinio bendrovės asortimento prekės. Produktai daugiausia bus nedidelės vertės ir jiems bus taikomi skirtingi PVM tarifai.

13. Kiekvienas produktas bus įkainotas taškais, o kaina tokia, kad klientai iš taškų parduotuvės galėtų gauti prekių, kurių vertė prilygtų maždaug 2–10 % jų pradinio pirkinio vertės. Kiekvienas kliento išpirktas taškas bus susietas su bendra pirkinių per tam tikrą mėnesį suma, už kurią buvo gauti taškai, o seniausi taškai visada bus naudojami pirmiausia. Taškų nebus galima iškeisti į pinigus ar įsigyti už juos. Taškai bus asmeniniai ir neperleidžiami. Taškų parduotuvėje esančių prekių taip pat nebus galima įsigyti už taškų ir mokėjimo pinigais derinį. Įgyti taškai bus prarasti, jei nebus panaudoti per dvejus metus.

14. Pagal klientų lojalumo programą suteikti taškai įpareigoja *Lyko* pristatyti prekes klientui, jei klientas sukaupė pakankamą taškų skaičių ir nori juos panaudoti kitam pirkimui. Tikslesnės sąlygos dėl taškų naudojimo bus pateiktos klientams, nusprendusiems dalyvauti programoje.

15. *Lyko* paklausė, ar lojalumo programa reiškia, kad bendrovė savo klientams išduoda kuponą (daugiafunkcį kuponą). Jei taip, bendrovė taip pat siekė išsiaiškinti, kaip turėtų būti apskaičiuojama apmokestinamoji vertė, kai taškai iškeičiami į prekes taškų parduotuvėje, nes klientas nemoka konkrečiai už kuponą ir jam nesuteikiama jokios piniginės vertės. *Lyko* teigimu, abu klausimai susiję su situacija, kai bendrovė tiek vykdydama pirminį sandorį, tiek išpirkdama taškus tiekia prekes klientams Švedijoje.

16. Atsakydama į šiuos klausimus Mokesčių teisės komisija nurodė, kad lojalumo programa nereiškia, jog *Lyko* perleidžia savo klientams kuponus. Kupono tikslas yra suteikti vertę patvirtinantį dokumentą, t. y. įrodyti, kad jo turėtojas iš anksto sumokėjo, pavyzdžiui, už prekių tiekimą. Lojalumo programos taškai neturi konkrečios piniginės vertės.

17. Tiek *Skatteverk* (Mokesčių inspekcija, Švedija), tiek *Lyko* apskundė Mokesčių teisės komisijos sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui; Mokesčių inspekcija prašo palikti galioti Mokesčių teisės komisijos sprendimą. Byloje, kurią nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Mokesčių inspekcija teigia, kad klientams skiriami taškai yra ne tam tikros vertės kuponas, kurį galima perleisti, o tik galimybė pasirinkti papildomą produktą, įsigijus kitų produktų už tam tikrą sumą.

18. *Lyko* teigia, kad taškai atitinka visus reikalavimus, apibrėžtus direktyvos 30a straipsnyje, todėl jie yra kuponai, nors klientai konkrečiai už taškus nemoka. Taigi, kai lojalumo programoje dalyvaujantys klientai perka, jie už sumokėtą atlygį gauna ir pasirinktą produktą, ir taškų (atlygis).

IV. Prejudicinio sprendimo priėmimo procesas

19. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) visų pirma siekia išsiaiškinti, ar būtina reikalauti, kad klientai sumokėtų už taškus ir kad taškai turėtų tam tikrą piniginę vertę, norint, kad jie būtų laikomi kuponais pagal PVM direktyvą. Taigi jis sustabdė bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikė šiuos du klausimus:

„1. Ar taškų forma išreikšta priemonė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra kuponas, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 30a straipsnį, kai taškai suteikiami pagal klientų lojalumo programą, sukurtą taip, kad prekes perkantis klientas gauna taškus, priklausančius nuo pirkinių dydžio, ir turi teisę ateityje pirkdamas prekes panaudoti juos kitoms pardavėjo asortimento prekėms įsigyti?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas, kaip turi būti nustatoma apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 73a straipsnį, kai taškai naudojami prekėms iš pardavėjo įsigyti?“

20. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme, *Lyko*, Švedijos mokesčių administratorius, Belgijos Karalystė ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Teisingumo Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, nusprendė atsisakyti žodinio bylos nagrinėjimo.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų supratimo

21. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą grindžiamas prašymu priimti išankstinį sprendimą dėl mokesčių. *Lyko* nori išsiaiškinti, kaip planuojama klientų lojalumo programa turi būti vertinama pagal PVM teisę. Pagrindinis ginčo klausimas yra tai, ar taškų gavimas jau laikytinas kupono išdavimu. Deja, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neišaiškino, kokios galėtų būti pasekmės PVM atžvilgiu, jeigu tai laikoma kuponu, ir kokios – jeigu ne. Teisingumo Teismui tai labai palengvintų pateiktų prejudicinių klausimų supratimą ir nereikėtų svarstyti, ar jie yra svarbūs sprendimui priimti.

22. Jei teisingai suprantu, iš esmės sprendžiamas klausimas, kaip pagal PVM teisės aktus reikia vertinti *nepanaudotus taškus*. Tai gali būti vertinama skirtingai, priklausomai nuo to, ar tie taškai yra kuponas. Pakeitus PVM direktyvą Direktyva dėl kuponų apmokestinimo tvarkos, „avansiniai mokėjimai“ už daugiafunkcius kuponus (skirtingai nei vienafunkcių kuponų atveju) apmokestinami tik tada, kai kuponas yra panaudojamas. Jei kuponas niekada nepanaudojamas, ši suma neapmokestinama PVM. Todėl visos įmonės yra labiau suinteresuotos vengti vienafunkcių kuponų. Tai gana paprasta[6], jei išduodami kuponai, kuriuos galima panaudoti įvairių mokesčių tarifų produktams. Taip yra ir šiuo atveju.

[6] Doktrinoje galima rasti tokių teiginių: „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“ („Vis dėlto apmokestinamiesiems asmenims yra gera žinia: VFK (vienafunkcis kuponas) gali būti lengvai pakeistas į DFK (daugiafunkcį kuponą), įtraukiant neapibrėžtumo elementą į numatytų (galimų) tiekimų apmokestinimą PVM. Pakeisdami VFK į DFK, apmokestinamieji asmenys gali įgyti pinigų srauto pranašumą ir galbūt realią naudą, jei DFK nebus panaudotas“). B. J. M. Terra ir E. T. Terra „The value of the voucher directive on the ES VAT treatment of vouchers“, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, p. 27 (34).
Praktikoje, jei įmanoma, vengiama vienafunkcių kuponų. Žr. P. Wille „New VAT Rules for Vouchers“, *International VAT Monitor*, 2019, p. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems“ („DFK turėtų sukelti mažiau problemų“).

23. Jei taškai yra laikomi daugiafunkciais kuponais, už nepanaudotus taškus mokamas atlygis iš esmės neturėtų būti apmokestinamas. Vis dėlto jei taškai laikomi tik tam tikra nuolaidų sistema, jie sumažina mokesčius tik tada, kai yra panaudojami. Tuomet pirmojo prekių įsigijimo metu sumokamas visas pridėtinės vertės mokestis ir tik tuomet, kai taškai panaudojami, prekės įsigyjamos už mažesnę kainą, o tai sumažina mokestį. Taip būtų galima paaiškinti *Lyko* siekį sąvoką „kuponas“ aiškinti plačiai ir savo lojalumo programos taškus laikyti daugiafunkciais kuponais.

B. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

24. Pirmasis klausimas susijęs su sąvokos „kuponas“ apibrėžtimi, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnį. Šiuo atveju reikia išsiaiškinti, ar kliento gauti taškai gali būti laikomi kupono išdavimu, net jeigu įgyjant taškus nėra nurodytos nei prekės, nei paslaugos, už kurias šie taškai gali būti panaudoti, nei jų vertė.

25. Sąvokos „kuponas“ apibrėžtis pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 dalį apima dvi kumuliacines sąlygas. Pirma, kupone arba jo sąlygose turi būti nurodyta arba tiektina prekė, arba jos potencialus tiekėjas. Antra, turi būti *įsipareigojimas* priimti taškus kaip atlygį *už* prekės pristatymą. Pastaruoju atveju kuponas skiriasi nuo „paprastos“ nuolaidos, kuri, remiantis Direktyvos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos 4 konstatuojamąja dalimi, nėra įtraukta į PVM direktyvos 30a straipsnį (žr. 1 skirsnį).

26. Vis dėlto kai kurie dalyviai mano, kad kuponas gali būti tik tai, kas įsigyta už tam tikrą vertę, kurią jis patvirtina. Tai netaikoma taškams. Todėl reikia išsiaiškinti, ar konkrečios vertės nurodymas kupone yra nerašytinė sąlyga, ar pakanka, kad taškų įsigijimas vyktų kartu su atlygintinu sandoriu, o konkreti vertė paaiškėtų tik juos panaudojant (žr. 2 skirsnį).

27. Iš esmės manau, kad šis prejudicinis klausimas galiausiai susijęs su tinkamu nepanaudotų taškų apmokestinimu. Mano nuomone, daugiafunkcis kuponas, turintis nustatytą vertę, ir daugiafunkcis kuponas, turintis tik nustatytiną vertę, gali būti apmokestinami skirtingai. Dėl to nereikia išplėsti sąvokos „kuponas“ apibrėžties įtraukiant nerašytinę sąlygą (žr. 3 skirsnį).

1. Rašytinės sąlygos: tam tikra informacija ir įsipareigojimas priimti taškus kaip atlygį

28. Siekiant, kad gauti taškai būtų laikomi kuponu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos dvi sąlygos[7]. Pirma, kupone arba jo sąlygose turi būti nurodyta tiektina prekė arba potencialus jos tiekėjas. Šiuo atveju taip ir yra. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, išsamesnės taškų naudojimo sąlygos pateikiamos klientams, nusprendusiems dalyvauti klientų lojalumo programoje. Taigi ši sąlyga yra įvykdyta. Kaip teisingai nurodo Komisija, tai visiškai neaišku iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą.

29. Antra, klientų lojalumo programoje turi būti numatytas įsipareigojimas priimti taškus kaip atlygį už prekių tiekimą. Visi dalyviai (t. y. Komisija, *Lyko* ir Belgija), išskyrus Švedijos mokesčių administratorių, mano, kad ši sąlyga yra įvykdyta. Mano nuomone, tai nėra tiesa, kaip teisingai nurodė Švedijos mokesčių administratorius, pateikdamas savo nuomonę. Kuponai turi būti

[7] 2022 m. balandžio 28 d. Sprendimas *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20, EU:C:2022:304, 20 ir 21 punktai). Dėl vienafunkcio kupono žr. 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimą *Finanzamt O (Vienafunkcis kuponas)* (C-68/23, EU:C:2024:342, 36 punktas).

atskirti nuo priemonių, suteikiančių turėtojui teisę į nuolaidą, kurioms netaikomas PVM direktyvos 30a straipsnis (žr. Direktyvos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos 4 konstatuojamąją dalį).

30. Priemonės, suteikiančios turėtojui teisę į nuolaidą, neįpareigoja vykdyti prekių tiekimo pateikus kuponą, o tik sumažina kainą, jei klientas įsipareigoja įsigyti prekę. Šios priemonės yra paskata įsigyti *kitų* prekių už tam tikrą atlygį, nes jos sumažina prekių kainą (kainos arba prekių nuolaida). Vis dėlto šios priemonės priklauso nuo kito pardavimo, kuriam taikoma nuolaida. Kuponai, kuriems taikomas PVM direktyvos 30a straipsnis, yra savarankiškas įsipareigojimas, kurį prisiima tik klientas, savo nuožiūra priimdamas juos kaip atlygį (arba, jei kupono vertė yra nepakankama, kaip dalį atlygio) už prekių tiekimą. Svarbu tai, kad kuponą jo turėtojas gali savarankiškai panaudoti kaip atlygį už prekes ar paslaugas.

31. Vis dėlto šiuo atveju taip nėra. *Lyko* sukaupti taškai nesuteikia klientui teisės (todėl nesukuria *Lyko* įsipareigojimo) juos panaudoti (arba priimti) *kaip atlygį už prekių tiekimą*. Jei teisingai suprantu faktines aplinkybes, *Lyko* šiuo metu nėra įsipareigojusi už suteiktus taškus išmokėti nepiniginį prizą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmajame klausime aiškiai nurodo, jog klientų lojalumo programa yra sukurta taip, kad klientas turi teisę panaudoti taškus tik per *kitą pirkimą*, per jį įsigydamas kitų *Lyko* asortimento prekių.

32. Vis dėlto šie taškai nesukuria *tiekėjo įsipareigojimo* tiekti prekę, bet gali būti panaudoti tik (tolesnio) *kliento įsipareigojimo* pirkti kitą prekę atveju. Tik tokiu atveju taškai gali būti panaudoti kitai prekei papildomai įsigyti (atlygis). Visgi tam, kad kuponas būtų laikomas kuponu, būtinas *tiekėjo įsipareigojimas*. Tik tuomet, pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 1 dalį, (vienafunkcio) kupono perleidimas laikomas prekių tiekimu. Toks reikalavimas jau numatytas sąvokos „kuponas“ apibrėžtyje pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 1 dalį ir yra būtina sąlyga, kurią turi atitikti visi kuponai, taigi ir daugiafunkciai kuponai.

33. Šiuo atveju gauti taškai – ekonominiu atžvilgiu – neįpareigoja sumokėti prizo, „tik“ suteikia klientui teisę į „palankesnį“ kitą pirkimą[8]. Panaudojus taškus, tokio antrojo pirkimo kaina sumažėja pasirinkto prizo verte – antrojo pirkimo kaina (prekės ir prizas) lieka nepakitusi. Tai būtų dar aiškiau, jeigu per antrąjį pirkimą taškai suteiktų teisę ne pasirinkti nepiniginį prizą, o iš dalies sumažinti pirkimo kainą.

34. Kitaip būtų tik tuo atveju, jei taškai galėtų būti iškeisti į prizą nepriklausomai nuo kito pirkimo. Tuomet būtų įvykdytos PVM direktyvos 30a straipsnio sąlygos. Kadangi šiuo atveju taip nėra, taškai yra ne kuponas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, o tik nuolaida.

2. Nerašytinė sąlyga: kuponas kaip tam tikros vertės išraiška?

35. Belgija ir Komisija visų pirma akcentuoja, kad kupono tikslas yra patvirtinti vertę, t. y. įrodyti, kad jo turėtojas iš anksto sumokėjo, pavyzdžiui, už prekės tiekimą. Vis dėlto lojalumo programos taškai neturi konkrečios piniginės vertės. Šiuo atveju abi šalys remiasi dar viena nerašytine sąlyga, pagal kurią kuponas turi būti įsigytas už tam tikrą atlygį ir jau išdavimo metu turėti *nustatytą* vertę.

[8] Taip pat žr. 1990 m. kovo 27 d. Sprendimą *Boots Company* (C-126/88, EU:C:1990:136, 12 ir 13 punktai).

36. Šis argumentas manęs neįtikina. Pirma, šiuo atveju jis nėra būtinas, nes net ir be šios nerašytinės sąlygos tai yra tik priemonė, suteikianti kainos nuolaidą, o ne kuponas. Antra, ši nerašytinė sąlyga be reikalo apribotų PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnių taikymo sritį.

37. Klasikinis kuponas (nustatytos vertės kuponas) išsiskiria tuo, kad asmuo iš anksto sumoka pinigus už mokesčių mokėtojo vėliau atliekamą – iš dalies dar nenustatytą, iš dalies jau nustatytą – prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Vis dėlto, kaip nurodyta Direktyvos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos 1 konstatuojamosios dalies antrame sakinyje, pridėtinės vertės mokesčio direktyvos 30a ir 30b straipsniai buvo priimti būtent todėl, kad ankstesnės nuostatos „nėra pakankamai aiškios ar išsamios“, „kad būtų galima užtikrinti sandorių, kuriuos vykdant naudojami kuponai, apmokestinimo tvarkos nuoseklumą; taip atsiranda nepageidaujamų pasekmių tinkamam vidaus rinkos veikimui“. Tai lėmė įvairių valstybių narių įmonių sumanymas pritraukti klientų ir paskatinti juos daugiau pirkti.

38. Taigi, jei sąvokos „kuponas“ apibrėžtis būtų suprantama labai siaurai ir tik klasikine prasme, šios direktyvos tikslas būtų iš esmės neįgyvendintas, nes tuomet visoms kitoms (naujausioms) priemonėms vėl būtų taikomos likusios nuostatos, kurios „nėra pakankamai aiškios ar išsamios“. Todėl, mano nuomone, atrodo mažai tikėtina, kad naujosios nuostatos turėtų būti taikomos tik klasikiniams vertės kuponams.

39. Kaip teisingai nurodo *Lyko*, šiuo atveju vadinamoji antspaudų kortelė, pagal kurią po dešimties (antspaudu patvirtintų) pirkimų vienuoliktasis pirkimas yra nemokamas, taip pat gali būti laikoma kuponu, suteikiančiu teisę į vienuoliktą prekę. Svarbu „tik“ tai, ar vienuoliktoji prekė turi būti tiekiama atskirai, ar ją galima tiekti tik kartu su vienuoliktuoju pirkimu („pirk dvi prekes, sumokėk už vieną“). Pastarasis atvejis būtų tik vienuoliktojo pirkimo nuolaida.

40. Tai patvirtina Direktyvos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos 6 konstatuojamoji dalis. Pagal ją būtina apibrėžti, kas yra kuponai, nustatant esminius jų požymius, visų pirma kuponu suteikiamos teisės pobūdį ir įpareigojimą priimti tą kuponą kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą. Visgi nei šioje konstatuojamojoje dalyje, nei PVM direktyvos 30a straipsnio 1 dalyje nėra nurodyta, kad kuponas turi turėti ar atspindėti jau jį išduodant nustatytą ir fiksuotą piniginę vertę.

41. Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad kupono klasifikavimui taikomos tik 30a straipsnyje numatytos sąlygos[9]. Tai savaime iš esmės paneigia bet kokias kitas nerašytas sąlygas.

42. Taigi svarbu ne tai, ar šiuo atveju ginčijami taškai yra panašūs į klasikinį kuponą, bet tai, ar tenkinamos PVM direktyvos 30a straipsnio sąlygos. Vis dėlto pagal šį straipsnį nereikalaujama, kad kuponas būtų įsigyjamas tik už pinigus ir nuo pat pradžių turėtų tam tikrą vertę. Pakanka, kad kuponas galėtų būti panaudojamas kaip atlygis už kitą trečiojo asmens atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ir kad jame (arba su juo susijusiuose dokumentuose) būtų nurodyta, kokia prekė turi būti tiekiama arba kas yra jos potencialus tiekėjas.

43. Pirmuoju pirkimu gauti taškai turi piniginę vertę tiek juos įsigyjant, tiek panaudojant. Pirkimo metu taškai yra susiejami su pirmojo pirkimo kaina ir, kaip teisingai savo pastabose nurodo *Lyko*, klientas juos įsigyja kartu su perkamomis prekėmis (už tam tikrą atlygį). Vis dėlto negalima teigti,

[9] 2024 m. balandžio 18 d. Sprendimas *Finanzamt O (Vienafunkcis kuponas)* (C-68/23, EU:C:2024:342, 55 punktas).

kad šie taškai, priklausantys nuo pirkinio dydžio, klientams suteikiami nemokamai. Priešingai, nei teigia Belgija, tai, kad kiti klientai, nedalyvaujantys klientų lojalumo programoje, už prekes moka tą pačią kainą, nieko nekeičia.

44. Tai paaiškinama taip: nesant asmeninių artimų santykių, galima manyti, kad jokia įmonė nedovanos nieko nepažįstamiems tretiesiems asmenims. Kiekviena „dovana“ yra arba apmokama iš anksto, arba vėliau, nes ji įskaičiuota į įmonės nustatytas kainas. Tai itin aiškiai matyti iš taškų, priklausančių nuo pirkinių dydžio, nes jie apmokami kartu su pirkimu, sukuriančiu atitinkamą sandorį, su kuriuo yra susieti.

45. Kalbėti apie „nemokamai gautus“ taškus, kurie buvo įgyti priklausomai nuo jų pardavimo, yra nerealu ir neatitinka ekonominės realybės. Niekas negalėtų pagalvoti, kad reklaminėje akcijoje („pirk tris skardines, mokėk už dvi“) trečioji skardinė yra dovana ar tiekiama nemokamai. Visos skardinės yra įsigytos už pinigus, tik vienas klientas (įsigijęs tris skardines) už kiekvieną skardinę sumokėjo 33,33 % mažiau nei kitas klientas, kuris nusipirko tik vieną ar dvi skardines.

46. Sprendimas byloje *Kuwait Petroleum*[10], kuris gali prieštarauti šiam sprendimui, šiuo atveju nėra reikšmingas. Toje byloje Teisingumo Teismas pripažino, jog lemiamą reikšmę turi tai, kad kuponai buvo vadinami dovanomis ir klientai galėjo juos priimti savo nuožiūra. Vis dėlto šiuo atveju taškų gauna tik tie asmenys, kurie dalyvauja klientų lojalumo programoje (arba, grįžtant prie pavyzdžio su skardinėmis, sąmoningai perka tris skardines). Taškai jiems įskaitomi pagal pirkinių dydį ir nėra vadinami dovana. Šiuo atveju situacija yra kitokia. Klientai, dalyvaujantys lojalumo programoje, moka tiek už prekes (pirmą kartą), tiek už gautus taškus (antrą kartą). Todėl jau pirkimo metu šie taškai išreiškia (nors tuo metu dar nenustatytą) už tam tikrą atlygį įsigytą vertę.

47. Kai taškai panaudojami, jie reiškia tam tikrą vertę. Visgi iki tol ši vertė yra kintanti (*Lyko* teigimu, ji sudaro nuo dviejų iki dešimties procentų nuo ankstesnio pirkimo sumos) ir priklauso nuo per antrąjį pirkimą pasirinkto prizo. Todėl negalima teigti, kad taškai neturi vertės – jie turi vertę, bet ji tampa aiški tik vėliau, nes priklauso nuo pasirinkto prizo ir iki to laiko išreiškiama ne pinigais, o taškais. Taigi taškai turi ne konkrečią, o nustatytiną vertę.

48. Vis dėlto šis taškų vertės (kaip atlygio už prizo tiekimą) kintamumas arba neapibrėžtumas nėra kenksmingas pridėtinės vertės mokesčio teisės aspektu. Kaip jau minėjau kitoje byloje[11], neapibrėžtumas nesukelia abejonių dėl jo, kaip atlygio už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, pobūdžio. Vienintelis Teisingumo Teismo sprendimas (byla *Baštová*[12]), iš kurios galbūt galima daryti kitokią išvadą, šiuo atveju nėra taikytinas (jis susijęs su klausimu, ar laimėtojo piniginis prizas (nagrinėtu atveju tai susiję su žirgų lenktynėmis) gali būti laikomas atlygiu už laimėtojo suteiktą paslaugą, ir į šį klausimą Teisingumo Teismas pagrįstai atsakė neigiamai). Kita vertus, panagrinėjus nuodugniau, jo negalima aiškinti taip plačiai[13].

[10] 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203, 30 ir paskesni punktai).

[11] Mano išvada byloje *Financial Bulgaria* (C-744/23, EU:C:2025:332, 49 ir 50 punktai).

[12] 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 36 punktas).

[13] Taip pat žr. mano išvadą byloje *Financial Bulgaria* (C-744/23, EU:C:2025:332, 62 ir paskesni punktai).

49. Vis dėlto PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodyta, kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro *atlygį*. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šis atlygis nebūtinai turi būti piniginis [14], bet turi būti išreikštas pinigais [15]. Tai turėtų būti taikoma ir nepiniginiam kuponui, kuris įpareigoja perduoti jo turėtojui jame nurodytą (arba nustatytiną) prekę.

50. Galiausiai tai patvirtina ir PVM direktyvos 73a straipsnis, įtrauktas priėmus Direktyvą dėl kuponų apmokestinimo tvarkos, kuriame išdėstytos tam tikros specialios taisyklės, taikytinos nustatant daugiafunkcių kuponų apmokestinimo vertę. Visgi 73a straipsnyje aiškiai nurodyta, kad šios specialios taisyklės taikomos „nedarant poveikio [PVM direktyvos] 73 straipsniui“.

51. Vis dėlto, jei pagal PVM direktyvos 73 straipsnį pakanka, kad atlygio (šiuo atveju kupono) vertė būtų išreikšta pinigais, tai pagal šį 73 straipsnį pakanka, kad taškų (kaip prizo) vertė būtų nustatyta prekių tiekimo momentu. Kadangi atlygio vertė tuo metu yra nustatyta, taškų vertė, pagal kurią pagal 73 straipsnį nustatoma apmokestinamoji vertė, taip pat yra nustatyta. Taigi to aiškiai pakanka ir pagal 73a straipsnį („nedarant poveikio [PVM direktyvos] 73 straipsniui“).

52. Vadinasi, priešingai, nei teigia Komisija, iš PVM direktyvos 73a straipsnio nuostatų negalima daryti išvados, kad kuponas yra tik tokiu atveju, kai jo vertė išdavimo metu išreikšta fiksuota kaina. Priešingai, (daugiafunkcis) kuponas yra ir tuo atveju, kai jis skirtas dar nenustatytam nepiniginiam prizui, o prizo vertė nustatoma tik tuo momentu, kai klientas pasirenka tokį prizą.

53. Taip pat neturi reikšmės ir faktas, kad iki to momento dar nėra nustatytas tikslus prekių tiekimo turinys, nes daugiafunkcis kuponas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnio 3 dalį, būtent ir pasižymi tokiu neapibrėžtumu. Toks neapibrėžtumas yra priimtinas (ir gali būti lengvai priimtinas), nes pagal PVM direktyvos 30b straipsnio 2 dalį PVM apmokestinamas tik faktinis prekių perdavimas mainais už daugiafunkcį kuponą kaip atlygį. Taigi vėliausiai šiuo momentu yra nustatoma tiek prekė, tiek jos vertė, vadinasi, ir kupono vertė. Bet koks ankstesnis daugiafunkcio kupono perdavimas (ir išdavimas) PVM neapmokestinamas, todėl minėtas neapibrėžtumas nėra kenksmingas.

54. Taigi, jeigu šie taškai suteiktų savarankišką teisę į nustatytiną prizą, jie turėtų būti laikomi kuponu. Jei prizas dar nėra nustatytas (todėl, pavyzdžiui, negalima nustatyti taikytino mokesčio tarifo), tai būtų daugiafunkcis kuponas, kurio išdavimas kol kas nesukelia jokio apmokestinimo PVM. Tik panaudojus taškus būtų laikoma, kad už atlygį (kupono forma) buvo tiekiama prekė (prizas). Panaudojus taškus, būtų galima nustatyti kupono vertę ir apskaičiuoti atlygį pagal pasirinktą prizą. Panaudojus taškus, gautas prizas būtų apmokestinamas. Atitinkamai šis panaudojimas (tik) tada sumažintų pirkimo, per kurį buvo įsigyti taškai, apmokestinimo vertę.

3. Nepanaudotų taškų vertinimas

55. Vis dėlto tokia išvada dar nereiškia, kad būtų nuspręsta, kaip *Lyko* turėtų elgtis su nepanaudotais taškais, jeigu jie būtų laikomi kuponais.

[14] Aiškiai nurodyta 2024 m. gegužės 8 d. Sprendime *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Atlygis akcijomis)* (C-241/23, EU:C:2024:392, 22 punktas), panašiai – taip pat 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendime *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 36 punktas).

[15] 2024 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Atlygis akcijomis)* (C-241/23, EU:C:2024:392, 23 punktas), 2019 m. sausio 10 d. Sprendimas *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 35 punktas), 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 36 punktas) ir 1997 m. liepos 3 d. Sprendimas *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 23 punktas).

56. Jei įprastas daugiafunkcis kuponas įsigyjamas už tam tikrą kainą, bet niekada nėra panaudojamas, pagal PVM direktyvos 30b straipsnį PVM netaikomas. Tai logiška atsižvelgiant į tai, kad klientas patiria finansinių išlaidų, bet neįvyksta jokio sandorio. Vien galimybė pasinaudoti kuponu, akivaizdu, direktyvos leidėjui nebuvo pakankama, kad sandoris būtų laikomas apmokestinamu ir apmokestintinu.

57. Vis dėlto nuolaida už pirmąjį ar antrąjį pirkimą būtų apmokestinama mažesniu mokesčiu tik tuo atveju, jei būtų panaudota. Tai yra logiška, nes iki nuolaidos panaudojimo klientas sumokėjo už prekes ar paslaugas tam tikrą sumą, o mokesčių mokėtojas gavo už jas tam tikrą sumą.

58. Daugiafunkcis kuponas, kuris neturi nustatytos vertės ir ši tik nustatytina, yra tam tikra daugiafunkcio kupono ir nuolaidos forma. Vis dėlto tinkamas pridėtinės vertės apmokestinimas gali būti taikomas neapribojant sąvokos „kuponas“.

59. Daugiafunkcis kuponas, kuris neturi nustatytos vertės ir ši tik nustatytina, pagal PVM direktyvos 30a ir 30b straipsnius gali būti apmokestinamas PVM tik tada, kai ši nustatytina vertė tampa konkreti. Jei tai įvyksta tik kupono panaudojimo momentu, iki tol tas kuponas neturi jokio poveikio, net ir pirmojo pirkimo apmokestinamajai vertei.

60. Jei taškai nėra panaudojami, pirmojo pirkimo apmokestinamoji vertė išlieka nepakitusi tiek pardavėjo, kuris gavo už prekes tam tikrą sumą, tiek pirkėjo, kuris sumokėjo už gautas prekes tam tikrą sumą, požiūriu ir yra apmokestinama visa suma. Šios apmokestinamosios vertės padalijimas (į apmokestinamą dalį už prekes ir neapmokestinamą dalį už kuponą) netaikomas išduodant kuponą, kurio vertė yra tik nustatytina (skirtingai, nei išduodant daugiafunkcį kuponą, kurio vertė yra nustatyta), nes nustatytina kupono vertė negali būti nustatyta, kol jis nėra panaudotas.

61. Tas pats galiotų, jei kuponas nebūtų išduotas. Tuomet taškai būtų tik tam tikros nuolaidos galimybė, kuri pagal mokesčių teisę įsigaliotų tik tada, kai ši nuolaida būtų panaudota. Visgi tai įvyktų tik antrojo pirkimo atveju.

62. Pastaroji nuostata aiškiai nurodyta PVM direktyvos 79 straipsnyje, pagal kurį apmokestinamoji vertė neapima *suteiktų* nuolaidų. Vis dėlto patys taškai yra ne suteikta nuolaida, o tik nuolaidos galimybė. Kainos sumažinimas įvykdžius sandorį (šiuo atveju pirmąjį pirkimą) pagal PVM direktyvos 90 straipsnį sumažina apmokestinamąją vertę, tačiau taip pat reikalauja, kad kainos sumažinimas būtų įgyvendintas. Tai būtų galima padaryti tik panaudojus taškus, t. y. gavus prizą [16].

C. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

63. Kadangi atsakymas į pirmąjį klausimą patvirtina, kad nagrinėjamu atveju taškų, kuriuos galima panaudoti tik prizui gauti, išdavimas yra ne kuponas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 30a straipsnį, o turi būti laikomas paprasta nuolaida, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

[16] Taip pat žr. 2020 m. sausio 16 d. Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) sprendimą byloje V R 42/17, BFHE 268, 287, *BStBl. II* 2020, 361, dar pagal senąją Sąjungos teisės sistemą.

VI. Išvada

64. Taigi siūlau taip atsakyti į *Högsta Förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktus prejudicinius klausimus:

Taškų suteikimas pagal klientų lojalumo programą, kuri sukurta taip, kad klientas, perkantis prekes, gauna taškų priklausomai nuo pirkinio dydžio ir vėliau, pirkdamas kitą prekę, turi teisę juos panaudoti, kad gautų kitų prekių iš pardavėjo asortimento, nėra kuponas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 30a straipsnį. Nėra (savarankiško) įsipareigojimo priimti šiuos taškus mainais už prekės tiekimą. Todėl tokia taškų sistema yra tik būsimo pirkimo nuolaida.