Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 11. septembrī [1]

Lieta C-436/24

Skatteverket
pret
Lyko Operations AB

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti nodokļu jomā – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 30.a un 30.b pants – Vaučera definīcija – Lojalitātes programma ar punktiem, kas iegūti, pamatojoties uz apgrozījumu – Punktu piešķiršanas aplikšana ar nodokli – Punktu izmantošanas aplikšana ar nodokli – Punktu, kuriem beidzies derīguma termiņš, aplikšana ar nodokli

I. Ievads

1. *Ben Terra*, PVN aprindās labi pazīstams un ļoti cienīts nodokļu tiesību zinātnieks, kurš diemžēl mūžībā aizgāja agri, vienā no viņa daudzajām esejām rakstīja: "*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. Acīmredzot viņam bija taisnība, jo minētā direktīva [3], lai gan tās pieņemšanas vēsture bija tiešām ilga (Komisijas priekšlikums tika iesniegts 2012. gadā) un tās darbības laiks bija tiešām īss (direktīvas, kas stājās spēkā 2016. gadā, transponēšanas termiņš beidzās 2018. gada 31. decembrī), Luksemburgā jau ir bijusi par pamatu vairākām tiesvedībām [4]. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai vēlreiz jāatbild uz jautājumiem, kas izriet no PVN direktīvas [5] jaunā 30.a un 30.b panta par vaučeru aplikšanu ar PVN.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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, 27. (33.) lpp.

3 Padomes Direktīva (ES) 2016/1065 (2016. gada 27. jūnijs), ar ko attiecībā uz vaučeriem piemērojamo režīmu groza Direktīvu 2006/112/EK (turpmāk tekstā – "Vaučeru direktīva") (OV 2016, L 177, 9. lpp.).

4 Spriedumi, 2024. gada 18. aprīlis, *Finanzamt O* (Viena mērķa vaučers) (C-68/23, EU:C:2024:342), un 2022. gada 28. aprīlis, *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20, EU:C:2022:304). Papildus šai tiesvedībai joprojām tiek izskatīta arī lieta C-472/24.

5 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") (OV 2006, L 347, 1. lpp.), redakcijā, kas bija piemērojama strīdīgajam laikposmam. Direktīva ar minētajiem pantiem tika papildināta ar jau minēto Vaučeru direktīvu.

3. Šajā lietā runa ir par parastu klientu lojalitātes programmu, kurā klienti, veicot pirkumus, vāc punktus, ko viņi var izmantot nākamajam pirkumam. Tādējādi punkti padara nākamo pirkumu klientam "lētāku" vai nu tāpēc, ka punktus var atskaitīt no cenas, vai arī tāpēc, ka – tāpat kā šajā lietā – tiek iegādāta papildu prece no balvu veikala. Noteicošais jautājums iesniedzējtiesas ieskatā ir par to, vai jau šādu punktu izsniegšana ir uzskatāma par vaučeru PVN direktīvas izpratnē.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās tiesību normas ir PVN direktīva. Tās 30.a pants ir formulēts šādi:

"Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

1) "vaučers" ir instruments, par ko pastāv pienākums pieņemt to kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un kam piegādājamās preces vai sniedzamie pakalpojumi vai potenciālo piegādātāju/sniedzēju identitātes ir vai nu norādītas uz paša instrumenta, vai ar to saistītos dokumentos, tostarp šāda instrumenta izmantošanas noteikumos;

2) "viena mērķa vaučers" ir vaučers, kam tā izdošanas brīdī ir zināma to preču piegādes vai to pakalpojumu sniegšanas vieta, uz ko vaučers attiecas, un PVN, kurš maksājams par šādām precēm vai pakalpojumiem;

3) "vairāku mērķu vaučers" ir vaučers, kas nav viena mērķa vaučers."

5. PVN direktīvas 30.b pantā ir noteikts:

"1. Ikvienu viena mērķa vaučera nodošanu, ko veic nodokļa maksātājs, kurš darbojas savā vārdā, uzskata par tādu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, uz ko vaučers attiecas. Faktisko preču nodošanu vai faktisko pakalpojumu sniegšanu apmaiņā pret viena mērķa vaučeru, ko piegādātājs/sniedzējs pieņem kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, neuzskata par patstāvīgu darījumu. [..]

2. Faktiskai preču nodošanai vai faktiskai pakalpojumu sniegšanai apmaiņā pret vairāku mērķu vaučeru, ko piegādātājs/sniedzējs pieņem kā atlīdzību vai daļēju atlīdzību, uzliek PVN, ievērojot 2. pantu, turpretim nevienu iepriekšēju minētā vairāku mērķu vaučera nodošanu ar PVN neapliek. [..]"

6. PVN direktīvas 30.a un 30.b pants tajā tika iekļauts ar Vaučeru direktīvu. Vaučeru direktīvas pirmais, ceturtais un sestais apsvērums ir formulēts šādi:

"(1) Padomes Direktīva 2006/112/EK paredz noteikumus par [..]. Taču šie noteikumi nav pietiekami skaidri vai aptveroši, lai nodrošinātu konsekvenci attiecībā uz nodokļa režīmu darījumos, kas saistīti ar vaučeriem, un tāpēc rodas nevēlama ietekme uz iekšējā tirgus pienācīgu darbību."

"(4) Šiem noteikumiem vajadzētu attiekties tikai uz tiem vaučeriem, kurus var izmantot preču vai pakalpojumu iegādei. Tomēr šiem noteikumiem nevajadzētu attiekties uz instrumentiem, kas

turētājam, iegādājoties preces vai pakalpojumus, dod tiesības uz cenu atlaidi, bet nedod tiesības saņemt šādas preces vai pakalpojumus."

"(6) Lai skaidri noteiktu, kas PVN nolūkā uzskatāms par vaučeru, un lai vaučerus nošķirtu no maksājumu instrumentiem, vaučerus, kas var būt fiziskā vai elektroniskā formātā, ir nepieciešams definēt, nosakot to būtiskās pazīmes, jo īpaši ar vaučeru saistītās tiesības un pienākumu to pieņemt kā atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu."

7. PVN direktīvas VII sadaļas nosaukums ir "Summa, kurai uzliek nodokli". PVN direktīvas 73. pantā, kas ietilpst minētajā sadaļā, ir paredzēts šāds princips:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām."

8. PVN direktīvas 73.a pantā vairāku mērķu vaučera nodokļa bāze ir regulēta atsevišķi:

"Neskarot 73. pantu, summa, kurai uzliek nodokli par precēm, kas piegādātas, vai pakalpojumiem, kas sniegti attiecībā uz vairāku mērķu vaučeru, ir vienāda ar atlīdzību, kas ir samaksāta par vaučeru, vai – ja informācija par minēto atlīdzību nav pieejama – naudas vērtību, kas norādīta uz paša vairāku mērķu vaučera vai saistītajos dokumentos, atskaitot PVN summu attiecībā uz piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem."

B. Zviedrijas tiesības

9. Zviedrijā PVN direktīva tika transponēta valsts tiesību aktos ar *Mervärdesskattelagen* 2023:200 (Likums (2023:200) par PVN).

10. Saskaņā ar šā likuma 2. nodaļas 26. pantu vaučers ir instruments, par ko pastāv pienākums pieņemt to kā atlīdzību vai daļu no šādas atlīdzības, cita starpā, par preču piegādi. Piegādājamās preces vai potenciālo piegādātāju identitāte ir jānorāda vai nu uz instrumenta, vai ar to saistītajos dokumentos, tostarp instrumenta izmantošanas noteikumos. 2. nodaļas 27. pantā ir reglamentēts, kas ir jāsaprot ar viena vai attiecīgi vairāku mērķu vaučeru. Šā likuma 5. nodaļas 40.–44. pantā un 8. nodaļas 2.–4. pantā ir iekļauti noteikumi, kas atbilst PVN direktīvas 30.b, 73. un 73.a pantam.

III. Fakti

11. *Lyko Operations AB* (turpmāk tekstā – "*Lyko*") pārdod matu kopšanas un skaistumkopšanas preces veikalos un tiešsaistē. *Lyko* vēlas izstrādāt klientu lojalitātes programmu un lūdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību komisija, Zviedrija) pieņemt iepriekšēju lēmumu par PVN, lai noskaidrotu, kā šī programma ir jāaplūko saistībā ar PVN.

12. Saskaņā ar pieteikumu *Lyko* klientiem (visām privātpersonām) ir jābūt iespējai bez papildu izmaksām piedalīties tās klientu lojalitātes programmā. Programma nozīmē, ka klienti par katru parastu pirkumu saņem punktus, kurus viņi pēc tam – t.i., veicot citu pirkumu – var apmainīt pret precēm punktu veikalā. Punktus var izmantot tikai jauna parasta pirkuma gadījumā. Punktu veikala piedāvājumu veido parastā piedāvājuma preces. Preces galvenokārt būs zemākas vērtības, bet tām var būt piemērojamas atšķirīgas PVN likmes.

13. Katrai no šiem precēm cena ir izteikta punktos, un cenas ir noteiktas tā, lai klienti punktu veikalā saņemtu preces, kas atbilst aptuveni diviem līdz desmit procentiem no to sākotnējiem pirkumiem. Katru punktu, ko klients izmanto, var piesaistīt visiem attiecīgajā mēnesī veiktajiem pirkumiem, par kuriem ir nopelnīti punkti, un vispirms vienmēr tiek izmantoti vecākie punkti. Punktus nevar apmainīt pret naudu, un tos nevar arī iegādāties. Tie ir personīgi un nav nododami citai personai. Punktu veikalā preces nav pieejamas arī punktu un naudas maksājuma kombinācijā. Iegūto punktu derīguma termiņš beidzas, ja tie netiek izmantoti divu gadu laikā.

14. Klientu lojalitātes programmas ietvaros piešķirtie punkti rada *Lyko* pienākumu piegādāt preces klientam – ja klients ir saņēmis pietiekamu punktu skaitu un vēlas tos izmantot nākamajam pirkumam. Detalizētākus punktu izmantošanas noteikumus paziņo klientiem, kuri izvēlas piedalīties programmā.

15. *Lyko* jautāja, vai lojalitātes programma nozīmē, ka tā saviem klientiem ar punktiem piešķir vaučeru (vairāku mērķu vaučers). Šādā gadījumā tā arī vēlējās uzzināt, kā ir jāaprēķina nodokļa bāze, ja ar punktiem tiek samaksāts par precēm punktu veikalā, jo klients par vaučeru neveic atsevišķu maksājumu un tam netiek piešķirta naudas vērtība. Abi jautājumi attiecas uz gadījumiem, kad *Lyko* piegādās preces klientiem Zviedrijā gan saistībā ar sākotnējo darījumu, gan punktu izmantošanas gadījumā.

16. Nodokļu tiesību komisija atbildēja uz šiem jautājumiem, norādot, ka lojalitātes programma nenozīmē, ka *Lyko* tā klientiem nodod vaučerus. Vaučera mērķis esot atspoguļot vērtību, t.i., pierādīt, ka tā turētājs ir iepriekš samaksājis, piemēram, par kādas preces piegādi. Lojalitātes programmas punktiem neesot konkrētas naudas vērtības.

17. Gan *Skatteverk* (finanšu iestāde, Zviedrija), gan *Lyko* par iepriekšējo lēmumu ir cēlušas prasību iesniedzējtiesā, un finanšu iestāde ir lūgusi atstāt spēkā iepriekšējo lēmumu. Tiesvedībā iesniedzējtiesā finanšu iestāde uzsver, ka punkti nav vaučers, kam ir konkrēta vērtība un ko var nodot, bet gan tikai iespēja izvēlēties papildu preci pēc tam, kad klients par noteiktu summu ir iegādājies citas preces.

18. Savukārt *Lyko* ieskatā punkti atbilst visām PVN direktīvas 30.a pantā izvirzītajām prasībām un tāpēc tie esot vaučeri, pat ja klienti par šiem punktiem nav samaksājuši atsevišķi. Kad klienti, kas piedalās lojalitātes programmā, veicot pirkumu, viņi pretī saņemot gan izvēlēto preci, gan punktus par viņu naudu (atlīdzību).

IV. Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība

19. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) vispirms jautā, vai ir nepieciešams, lai klienti būtu samaksājuši par punktiem un lai tiem būtu noteikta naudas vērtība, lai varētu konstatēt vaučeru PVN direktīvas izpratnē. Tāpēc tā apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus divus jautājumus:

"1) Vai tāds instruments punktu veidā kā pamatlietā aplūkotais ir vaučers PVN direktīvas 30.a panta izpratnē, ja punkti tiek piešķirti saistībā ar klientu lojalitātes programmu, kas ir izstrādāta tā, lai klients, kurš pērk preces, iegūtu punktus atkarībā no šo pirkumu apjoma un tādējādi, veicot vēlāku pirkumu, būtu tiesīgs izmantot punktus citu preču no pārdevēja klāsta iegūšanai?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, kā saskaņā ar PVN direktīvas 73.a pantu jānosaka summa, kurai piemēro nodokli, ja punkti tiek izmantoti, lai iegūtu preces no pārdevēja?"

20. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *Lyko*, Zviedrijas finanšu pārvalde, Beļģijas Karaliste un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamenta 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

V. Juridiskā analīze

A. Par prejudiciālo jautājumu izpratni

21. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir balstīts uz lūgumu pieņemt iepriekšēju lēmumu par nodokli. No tā *Lyko* vēlas uzzināt, kā plānotā klientu lojalitātes programma ir aplūkojama saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā. Strīds galvenokārt ir par to, vai punktu iegāde jau ir uzskatāma par vaučera izsniegšanu. Diemžēl iesniedzējtiesa nav paskaidrojusi, kā, ņemot vērā tiesību aktus PVN jomā, atšķiras sekas, ja tiek pieņemts, ka runa ir par vaučeru. Tas noteikti ļautu Tiesai vieglāk saprast prejudiciālos jautājumus, un tai nebūtu jāšaubās par prejudiciālo jautājumu nozīmi lēmuma pieņemšanā.

22. Ja es pareizi saprotu, faktiski šeit izlemjamais jautājums ir par to, kā rīkoties ar *neizmantotajiem punktiem* saskaņā ar tiesību aktiem PVN jomā. Tas būtu jāvērtē dažādi atkarībā no tā, vai ir konstatējams vaučers. Pēc PVN direktīvas grozīšanas ar Vaučeru direktīvu "avansa maksājumi" par vairāku mērķu vaučeru (atšķirībā no viena mērķa vaučera) ir apliekami ar nodokli tikai tad, kad vaučers tiek izmantots. Ja tas netiek izmantots, šai summai arī nepiemēro PVN. Tāpēc visiem uzņēmumiem ir liela interese noliegt viena mērķa vaučera pastāvēšanu. To var panākt samērā vienkārši[6], izsniedzot vaučeru, ko var izmantot precēm ar dažādām nodokļu likmēm. Tas tā ir arī šajā lietā saistībā ar punktiem.

23. Ja punkti jāuzskata par vairāku mērķu vaučeru, atlīdzība, kas attiecināma uz šiem neizmantotajiem punktiem, principā nebūtu jāapliek ar nodokli. Taču, ja punkti jāuzskata tikai par sava veida atlaižu sistēmu, tad tiem ir nodokļus samazinošs efekts tikai tad, kad un ja tie tiek izmantoti. Tas tā ir tāpēc, ka tad, pirmo reizi iegādājoties preces, tiktu piemērots pilns PVN, un tikai tad, kad punkti tiktu izmantoti, preces tiktu iegādātas par pazeminātām cenām, kas tad arī samazinātu nodokli. Tas izskaidrotu *Lyko* interesi par vaučera jēdziena paplašinātu interpretāciju un tās klientu lojalitātes programmas punktu uzskatīšanu par vairāku mērķu vaučeru.

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

24. Pirmais jautājums ir par vaučera definīciju PVN direktīvas 30.a panta izpratnē. Šajā lietā jānoskaidro, vai klienta veikto punktu iegādi var uzskatīt par vaučera izsniegšanu, pat ja punktu iegādes brīdī nav zināma nedz prece, nedz tās preces vērtība, ko var iegādāties par šiem punktiem.

[6] Tiesību doktrīnā ir atrodami šādi apgalvojumi: "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, 27. (34.) lpp.
Ja vien iespējams, praksē viena mērķa vaučeri netiek izmantoti. Skat., piemēram: Wille, P., "New VAT Rules for Vouchers", *International VAT Monitor 2019*, 5. (6.) lpp.: "MPVs should hopefully give rise to fewer problems."

25. PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā ietvertajā vaučera definīcijā ir paredzētas divas kumulatīvas prasības. Pirmkārt, no vaučera vai tā noteikumiem jābūt skaidri redzamai vai nu piegādājamajai precei, vai arī iespējamajam piegādātājam. Otrkārt, ir jābūt *pienākumam* pieņemt punktus kā atlīdzību *par* preces piegādi. Ar pēdējo nosacījumu vaučers tiek nošķirts no "vienkāršas" atlaides, uz kuru saskaņā ar Vaučeru direktīvas ceturto apsvērumu neattiecas PVN direktīvas 30.a pants (par to 1. punktā).

26. Tomēr daži lietas dalībnieki uzskata, ka vaučers var būt tikai kaut kas, kas iegādāts par noteiktu vērtību, ko pierāda vaučers. Taču punktu gadījumā tas tā neesot. Šajā ziņā jāpārbauda tas, vai konkrētas vērtības norādīšana uz vaučera ir nerakstīta prasība vai arī pietiek ar to, ka punkti tiek iegūti kā daļa no maksas darījuma un konkrētā vērtība kļūst redzama tikai tad, kad tie tiek izmantoti (par to 2. punktā).

27. Tomēr galu galā man šķiet, ka viss jautājums ir par to, kā pareizi piemērot nodokļu režīmu attiecībā uz neizmantotajiem punktiem. Manuprāt, atbilde var atšķirties attiecībā uz vairāku mērķu vaučeru, kas atspoguļo konkrētu vērtību, un vairāku mērķu vaučeru, kas atspoguļo tikai nosakāmu vērtību. Šajā nolūkā vaučera definīcija nav jāpaplašina arī ar nerakstītu nosacījumu (par to 3. punktā).

1. Rakstiskie nosacījumi: konkrēta informācija un pienākums pieņemt punktus kā atlīdzību

28. Lai izsniegtos punktus uzskatītu par vaučeru PVN direktīvas 30.a panta 1. punkta izpratnē, jābūt izpildītiem diviem kumulatīviem nosacījumiem[7]. Pirmkārt, piegādājamajai precei vai iespējamajam piegādātājam ir jābūt redzamam no vaučera vai tā noteikumiem. Šķiet, ka tas tā ir šajā lietā. Detalizētāki noteikumi par punktu izmantošanu – saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu – tiek paziņoti klientiem, kuri nolemj piedalīties programmā. Tādējādi šķiet, ka šis nosacījums ir izpildīts. Tomēr, kā pamatoti norāda Komisija, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu tas nav pilnībā skaidrs.

29. Otrkārt, klientu lojalitātes programmai ir jāpamato pienākums pieņemt punktus kā atlīdzību par preču piegādi. Izņemot Zviedrijas finanšu pārvaldi, visi lietas dalībnieki (t.i., Komisija, *Lyko* un Beļģija) uzskata, ka šis nosacījums ir izpildīts. Manuprāt, tas tā nav, kā to savā atzinumā pareizi izklāsta Zviedrijas finanšu pārvalde. Proti, vaučeri ir jānošķir no cenu samazināšanas instrumentiem, uz kuriem tieši neattiecas PVN direktīvas 30.a pants (skat. Vaučeru direktīvas ceturto apsvērumu).

30. Cenu samazināšanas instrumenti nevienam neuzliek pienākumu veikt piegādi, uzrādot vaučeru, bet tikai uzliek pienākumu samazināt cenu, ja klients apņemas iegādāties preci. Tie ir stimuls, kas veicina *turpmāku* preču piegādi par atlīdzību, jo tie ar atlaidi (cenas vai preču atlaidi) to padara lētāku. Tomēr tie ir nepastāvīgi un atkarīgi no cita darījuma, kam jāpiemēro atlaide. Savukārt PVN direktīvas 30.a pantā minētajos vaučeros ir ietverts autonoms no klienta atkarīgs pienākums pieņemt tos kā atlīdzību (vai, ja vaučera summa nav pietiekama, pēc klienta izvēles arī kā daļu no atlīdzības) par piegādi. Noteicoša nozīme ir tam, ka vaučeru tā turētājs var izmantot patstāvīgi kā atlīdzību par piegādi vai pakalpojumu.

[7] Spriedums, 2022. gada 28. aprīlis, *DSAB Destination Stokholm* (C-637/20, EU:C:2022:304, 20. un 21. punkts). Par viena mērķa vaučeru skat. spriedumu, 2024. gada 18. aprīlis, *Finanzamt O* (Viena mērķa vaučers) (C-68/23, EU:C:2024:342, 36. punkts).

31. Šajā lietā tas tā nav. *Lyko* savāktie punkti nepiešķir klientam tiesības (un tādējādi nerada *Lyko* pienākumu) izmantot (vai attiecīgi pieņemt) tos *kā atlīdzību par piegādi*. *Lyko* – ja es pareizi saprotu faktus – tieši nav pienākuma pēc punktu iesniegšanas piegādāt balvu natūrā. Pirmajā jautājumā iesniedzējtiesa skaidri norāda, ka klientu lojalitātes programma ir veidota tā, ka klientam ir tiesības izmantot punktus tikai *saistībā ar nākamo pirkumu*, lai šī nākamā pirkuma ietvaros saņemtu jaunas preces no *Lyko* piedāvājuma.

32. Tātad punkti nerada *piegādātājam pienākumu* piegādāt preci, bet tos var izmantot tikai tad, ja *klientam* rodas (jauns) *pienākums* veikt jaunu pirkumu. Tikai tā ietvaros, izmantojot punktus, var iegūt citu priekšmetu (balvu). Tomēr, lai vispār konstatētu vaučera esību, jākonstatē *piegādātāja pienākums*. Tikai tādā gadījumā, piemēram, jau (viena mērķa) vaučera nodošanu var uzskatīt par preces piegādi saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 1. punktu. Tas izriet jau no vaučera definīcijas PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā un ir nosacījums, kuram jāatbilst visiem vaučeriem un tātad arī (vairāku mērķu) vaučeriem.

33. Šajā lietā iegūtie punkti – no ekonomiskā viedokļa – neuzliek pienākumu piegādāt balvu, bet gan dod klientam "vienīgi" tiesības uz "lētāku" jaunu pirkumu [8]. Izmantojot punktus, viņam – otrā pirkuma (preces un balvas) cena paliek nemainīga – cena tiek samazināta par izvēlētās balvas vērtību. Tas būtu saprotams vēl skaidrāk, ja punkti par otro pirkumu ļautu nevis izvēlēties arī balvu natūrā, bet gan daļēji samazināt pirkuma cenu.

34. Kaut kas cits būtu piemērojams tikai tad, ja punktus varētu izmantot apmaiņā pret balvu neatkarīgi no jauna pirkuma. Tādā gadījumā būtu izpildītas PVN direktīvas 30.a pantā izvirzītās prasības. Tā kā šajā lietā tas tā nav, punkti šajā gadījumā nav vaučers PVN direktīvas nozīmē, bet tikai cenas atlaide.

2. Nerakstīts nosacījums: vaučers iemieso noteiktu vērtību?

35. Beļģijas Karaliste un Komisija apsvērumos it īpaši uzsver, ka vaučera mērķis ir sniegt vērtības apliecinājumu, t.i., pierādīt, ka tā turētājs iepriekš ir samaksājis, piemēram, par preces piegādi. Tomēr lojalitātes programmas punktiem neesot konkrētas naudas vērtības. Šajā ziņā tās abas atsaucas uz vēl vienu nerakstītu nosacījumu, atbilstoši kuram vaučers ir jāiegādājas par atlīdzību un tam ir jābūt *konkrētai* vērtībai jau izdošanas brīdī.

36. Tomēr šī argumentācija mani nepārliecina. Pirmkārt, šajā gadījumā tas nav nepieciešams, jo arī bez šī nerakstītā nosacījuma tas ir tikai cenas samazināšanas instruments, nevis vaučers. Otrkārt, šis nerakstītais nosacījums nevajadzīgi ierobežotu PVN direktīvas 30.a un 30.b panta piemērošanas jomu.

37. Klasiskajam vaučeram (vērtības vaučers) gan ir raksturīgi tas, ka persona iepriekš samaksā naudu par vēlāk sniedzamu – daļēji vēl neprecizētu, daļēji jau konstatējamu – nodokļu maksātāja piegādi vai citu pakalpojumu. Tomēr saskaņā ar Vaučeru direktīvas pirmā apsvēruma otro teikumu PVN direktīvas 30.a un 30.b pants tika izstrādāts tieši tāpēc, ka iepriekšējie noteikumi tika uzskatīti par tādiem, kas "nav pietiekami skaidri vai aptveroši, lai nodrošinātu konsekvenci attiecībā uz nodokļa režīmu darījumos, kas saistīti ar vaučeriem, un tāpēc rodas nevēlama ietekme uz iekšējā tirgus pienācīgu darbību". Iemesls bija uzņēmumu bagātīgā izdoma vairākās dalībvalstīs, lai piesaistītu klientus un mudinātu viņus veikt jaunus pirkumus.

[8] Šādi līdzīgi arī jau spriedums, 1990. gada 27. marts, *Boots Company* (C-126/88, EU:C:1990:136, 12. un 13. punkts).

38. Tādējādi, ja vaučera jēdziens tiek saprasts ļoti šauri un tikai klasiskā nozīmē, šīs direktīvas mērķis lielā mērā zaudētu savu jēgu, jo visu pārējo (jauno) instrumentu gadījumā atkal būtu nozīme pārējiem "nepietiekami skaidrajiem vai aptverošajiem" noteikumiem. Tāpēc secinājums, ka ar jaunajiem noteikumiem būtu jāaptver tikai klasiskie vērtības vaučeri, man šķiet diezgan neiespējams.

39. Kā pareizi uzskata *Lyko*, tādējādi arī t.s. zīmogu karte, saskaņā ar kuru pēc desmit pirkumiem (ko apliecina zīmogs) vienpadsmitais pirkums ir bezmaksas, ir vaučers par vienpadsmitās preces piegādi. Noteicoša nozīme ir "tikai" tam, vai vienpadsmitā prece ir jāpiegādā patstāvīgi vai arī tas ir iespējams tikai saistībā ar vienpadsmito pirkumu (pērc divus, maksā par vienu). Pēdējā aprakstītā situācija būtu tikai vienpadsmitā pirkuma atlaide.

40. Vaučeru direktīvas sestais apsvērums apstiprina šo secinājumu. Atbilstoši tam vaučerus ir nepieciešams definēt, nosakot to būtiskās pazīmes, jo īpaši ar vaučeru saistītās tiesības un pienākumu to pieņemt kā atlīdzību par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Nedz tajā, nedz PVN direktīvas 30.a panta 1. punktā nav minēts, ka vaučerā būtu jānorāda vai attiecīgi jāatspoguļo fiksēta naudas vērtība, kas jau ir noteikta tā izdošanas brīdī.

41. Atbilstoši minētajam Tiesa jau ir arī nospriedusi, ka tikai 30.a pantā noteiktie kritēriji ir noteicošie, lai kvalificētu vaučeru [9]. Jau minētais vien patiesībā izslēdz citus nerakstītus kritērijus.

42. Tāpēc nav tik svarīgi, vai šeit aplūkotie punkti ir līdzīgi tradicionālajiem vaučeriem, bet gan tas, vai ir izpildītas PVN direktīvas 30.a pantā izvirzītās prasības. Tomēr tajā nav prasīts, lai vaučers tiktu iegādāts tikai par naudas summas samaksu un lai tam jau no paša sākuma būtu konkrēta vērtība. Pietiek ar to, ka vaučeru var izmantot kā atlīdzību par citu piegādi vai citu pakalpojumu pie trešās personas un ka no vaučera (vai ar to saistītajiem dokumentiem) izriet piegādājamā prece vai iespējamais piegādātājs.

43. Ar pirmo pirkumu iegādātajiem punktiem ir naudas vērtība gan to iegādes, gan to izmantošanas brīdī. Pirkuma brīdī punkti ir saistīti ar pirmā pirkuma cenu, un šajā ziņā klients tos iegādājas – kā *Lyko* pamatoti norāda tā apsvērumos – kopā ar iegādātajām precēm (par atlīdzību). Diez vai var apgalvot, ka tie tiek piešķirti klientam bez maksas no apgrozījuma atkarīgu punktu gadījumā. Pretēji tam, ko apgalvo Beļģija, minēto nemaina fakts, ka citi klienti, kas nepiedalās lojalitātes programmā, par precēm maksā tādu pašu cenu.

44. Tas tā ir tāpēc, ka, ja vien nav personīgu tuvu attiecību, pastāv pieņēmums, ka neviens uzņēmums neko nedāvina svešām trešām personām. Par katru "dāvanu" ir ticis samaksāts iepriekš vai par to tiek samaksāts vēlāk, jo tā ir iekļauta uzņēmuma cenās. Tas it īpaši skaidri izriet no punktiem, kas ir atkarīgi no apgrozījuma, jo par tiem tiek samaksāts ar apgrozījumu, ar kuru tie ir saistīti, veicot pirkumu, kas rada attiecīgo apgrozījumu.

45. Apgalvojums, ka punkti, kas iegūti, pamatojoties uz apgrozījumu, ir iegūti "bez maksas", neatbilst dzīves un ekonomiskajai realitātei. Tāpat nevienam neienāktu prātā, ka reklāmas pasākuma gadījumā (pērc trīs skārdenes, maksā tikai par divām) ir jāpieņem, ka tā ir dāvana vai trešās skārdenes bezmaksas piegāde. Visas skārdenes ir tikušas iegādātas par maksu, tikai viens klients (kurš iegādājās trīs skārdenes) par vienu skārdeni ir samaksājis par 33,33 % mazāk nekā cits klients, kurš ir nopircis tikai vienu vai divas skārdenes.

[9] Spriedums, 2024. gada 18. aprīlis, *Finanzamt O* (Viena mērķa vaučers) (C-68/23, EU:C:2024:342, 55. punkts).

46. Iespējami pretējais Tiesas spriedums lietā *Kuwait Petroleu*[10] uz šo lietu neattiecas. Tajā Tiesa piešķīra noteicošu nozīmi faktam, ka vaučeri bija apzīmēti kā dāvanas un pircēji tos saņēma pēc savas izvēles. Tomēr šajā lietā punktus saņem tikai personas, kuras piedalās klientu lojalitātes programmā (vai, turpinot ar piemēru par skārdenēm: apzināti iegādājas trīs skārdenes). Attiecībā uz tiem punktu piešķiršana notiek atkarībā no apgrozījuma, un punkti arī nav pamatoti kvalificēti kā dāvanas. Šajā ziņā situācija ir atšķirīga. Klienti, kas piedalās lojalitātes programmā, maksā gan par precēm (primāri), gan par saņemtajiem punktiem (sekundāri). Tādējādi jau iegādes brīdī šie punkti simbolizē (šajā brīdī gan vēl nenoteiktu) par atlīdzību iegūtu vērtību.

47. Kad punkti tiek izmantoti, tie simbolizē konkrētu vērtību. Tomēr līdz tam tā ir mainīga (saskaņā ar *Lyko* teikto tā ir no diviem līdz desmit procentiem no iepriekšējā apgrozījuma) un ir atkarīga no izvēlētās balvas par otro pirkumu. Tāpēc nevar apgalvot, ka punkti neatspoguļo vērtību, bet tie atspoguļo vērtību, kas parādās tikai vēlāk, jo tā ir atkarīga no izvēlētās balvas un līdz tam brīdim nav izteikta vis naudā, bet gan – punktos. Tādējādi tiek atspoguļota nevis konkrēta, bet gan nosakāma vērtība.

48. Tomēr punktu (kā atlīdzības par balvu piegādi) vērtības mainīgumam vai attiecīgi neskaidrībai tiesību aktos PVN jomā nav nozīmes. Kā jau esmu norādījusi citviet[11], neskaidrība par atlīdzības apmēru neliek apšaubīt tās kā atlīdzības par piegādi vai cita pakalpojuma raksturu. Pirmkārt, vienīgais Tiesas spriedums (lieta *Baštová*[12]), no kura, iespējams, varētu izrietēt kas pretējs, šajā lietā nav piemērojams (tas attiecās uz jautājumu par to, vai zirgu skriešanās sacīkšu uzvarētājs ir veicis darījumu sacīkšu uzvaras formā, un tas tika pareizi noliegts). Otrkārt, rūpīgāk pārbaudot, to nevar saprast tik plaši[13].

49. Gluži pretēji, no PVN direktīvas 73. panta izriet, ka nodokļa bāze ietver visu, kas veido *atlīdzības vērtību*. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šai atlīdzībai nav jābūt naudā[14], bet tai ir jābūt izsakāmai naudā[15]. Tas būtu jāattiecina arī uz vaučeru natūrā, kas ietver pienākumu nodot turētājam tajā norādītu (vai attiecīgi nosakāmu) lietu.

50. Galu galā to apstiprina arī jaunais ar Vaučeru direktīvu ieviestais PVN direktīvas 73.a pants, kurā ir izklāstīti konkrēti īpaši noteikumi vairāku mērķu vaučera nodokļa bāzes noteikšanai. Tomēr 73.a pants skaidri paredz šos īpašos noteikumus, "neskarot PVN direktīvas 73. pantu".

51. Taču, ja saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu ir pietiekami, ka atlīdzības (šajā gadījumā vaučera) vērtību var izteikt naudā, tad saskaņā ar šo 73. pantu ir arī pietiekami, ka punktu (kā atlīdzības) vērtību var noteikt piegādes brīdī. Tā kā balvas vērtība šajā brīdī ir skaidra, arī punktu vērtība ir skaidra, lai noteiktu nodokļa bāzi saskaņā ar 73. pantu. Šādā gadījumā tas ir arī pietiekami saskaņā tieši ar 73.a pantu ("neskarot 73. pantu").

[10] Spriedums, 1999. gada 27. aprīlis (C-48/97, EU:C:1999:203, 30. un nākamie punkti).

[11] Mani secinājumi lietā *Financial Bulgaria* (C-744/23, EU:C:2025:332, 49. un 50. punkts).

[12] Spriedums, 2016. gada 10. novembris (C-432/15, EU:C:2016:855, 36. punkts).

[13] Šādi jau manos secinājumos lietā *Financial Bulgaria* (C-744/23, EU:C:2025:332, 62. un nākamie punkti).

[14] *Expressis verbis* spriedums, 2024. gada 8. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Atlīdzība akcijās) (C-241/23, EU:C:2024:392, 22. punkts), līdzīgi arī spriedums, 2012. gada 19. decembris, *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 36. punkts).

[15] Spriedumi, 2024. gada 8. maijs, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie* (Atlīdzība akcijās) (C-241/23, EU:C:2024:392, 23. punkts), 2019. gada 10. janvāris, *A* (C-410/17, EU:C:2019:12, 35. punkts), 2012. gada 19. decembris, *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 36. punkts), un 1997. gada 3. jūlijs, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, 23. punkts).

52. No minētā izriet, ka pretēji Komisijas viedoklim no PVN direktīvas 73.a panta formulējuma nevar secināt, ka vaučers ir tikai tad, ja vaučera vērtība ir izteikta fiksētā cenā vaučera izsniegšanas brīdī. Tieši pretēji, (vairāku mērķu) vaučers ir arī tad, ja tas ir vērsts uz vēl nenoteiktu balvu natūrā un balvas vērtība tiek noteikta tikai brīdī, kad klients izvēlas balvu.

53. Tāpat nav nozīmes apstāklim, ka līdz tam vēl nav precīzi noteikts piegādes saturs, jo vairāku mērķu vaučeru PVN direktīvas 30.a panta 3. punkta izpratnē raksturo tieši šāda nenoteiktība. Šī nenoteiktība tiek pieņemta (un to var viegli pieņemt), jo saskaņā ar PVN direktīvas 30.b panta 2. punktu PVN ir jāmaksā tikai par to preču faktisko nodošanu, par kurām preču piegādātājs pieņem vairāku mērķu vaučeru. Vēlākais šajā brīdī var konstatēt gan preci, gan tās vērtību un tātad arī vaučera vērtību. Turpretim jebkāda šī vairāku mērķu vaučera iepriekšēja nodošana (un arī izsniegšana) nav apliekama ar PVN, un tādēļ minētajai nenoteiktībai nav nozīmes.

54. Līdz ar to šajā lietā punkti būtu jāuzskata par vaučeru, ja tie pamatotu patstāvīgas tiesības uz konkrētu balvu. Ja balva vēl nav zināma (un tāpēc, piemēram, nevar noteikt piemērojamo nodokļa likmi), būtu konstatējams vairāku mērķu vaučers, kura izsniegšana vēl nerada nekādas sekas PVN jomā. Tikai punktu izmantošana būtu (balvas) piegāde par atlīdzību (vaučera veidā). Šī izmantošana parādītu vaučera vērtību un ļautu to noteikt, pamatojoties uz izvēlēto balvu. Izmantošanas brīdī balvas piegāde būtu jāapliek ar nodokli. Atbilstoši tam šī izmantošana tad (tikai) samazinātu ar nodokli apliekamo summu pirkumam, kurā tika iegādāti arī punkti.

3. Rīcība ar neizmantotajiem punktiem

55. Tomēr šis secinājums neļautu izlemt, kā *Lyko* būtu jārīkojas ar neizmantotajiem punktiem, ja šie punkti būtu jāuzskata par vaučeriem.

56. Parasta vairāku mērķu vaučera gadījumā, kas tiek iegādāts par atlīdzību un veido noteiktu cenu, bet nekad netiek izmantots, PVN direktīvas 30.b panta noteikuma sekas ir tādas, ka PVN vispār netiek piemērots. Tas šajā ziņā ir loģiski, jo klients gan sedz finansiālus izdevumus, bet darījums netiek veikts. Tikai iespēja izmantot vaučeru acīmredzami nebija pietiekama, lai ļautu likumdevējam secināt, ka pastāv darījums, kas ir apliekams ar nodokli un par kuru jāmaksā nodoklis.

57. Turpretim atlaides piemērošana pirmajam vai otrajam pirkumam radītu mazāku aplikšanu ar nodokli tikai tad, ja tā tiktu faktiski izmantota. Tas ir loģiski, jo līdz izmantošanas brīdim klients ir iztērējis konkrētu summu par piegādi vai citu pakalpojumu un nodokļu maksātājs par to ir saņēmis konkrētu summu.

58. Vairāku mērķu vaučers, kas atspoguļo nevis konkrētu vērtību, bet tikai nosakāmu vērtību, ir kaut kas starp konkrētu vairāku mērķu vaučeru un atlaidi. Tomēr atbilstoša PVN piemērošana var notikt, neierobežojot vaučera jēdzienu.

59. Tas tā ir tāpēc, ka vairāku mērķu vaučers, kurā nav atspoguļota konkrēta vērtība, bet tikai nosakāma vērtība, var radīt sekas PVN jomā saskaņā ar PVN direktīvas 30.a un 30.b pantu tikai tad, kad šī nosakāmā vērtība konkretizējas. Ja tas notiek tikai izmantošanas brīdī, līdz tam brīdim šim vaučeram nav nekādu seku, pat ne attiecībā uz pirmā pirkuma nodokļa bāzi.

60. Tāpēc, ja punkti netiek izmantoti, pirmā pirkuma nodokļa bāze paliek nemainīga gan no pārdevēja viedokļa – viņš ir saņēmis noteiktu summu par precēm –, gan no klienta viedokļa – viņš ir iztērējis noteiktu summu par saņemtajām precēm – un ir apliekama ar nodokli pilnā

apmērā. Šīs nodokļa bāzes sadalījums (ar nodokli apliktajā daļā par precēm un neapliktajā daļā par vaučeru) nav iespējams, izsniedzot vaučeru tikai ar nosakāmu vērtību (atšķirībā no vairāku mērķu vaučera ar nosakāmu vērtību izdošanas), jo vaučera nosakāmo vērtību nevar noteikt, to neizmantojot.

61. Tas pats attiektos uz gadījumiem, ja netiktu pieņemts, ka runa ir par vaučeru. Šajā gadījumā punkti būtu tikai iespēja saņemt sava veida atlaidi, kurai saskaņā ar tiesību aktiem nodokļu jomā ir sekas tikai tad, kad šī atlaide tiek izmantota. Tomēr tas tā būtu tikai otrā pirkuma gadījumā.

62. Pēdējā aprakstītā situācija skaidri atspoguļojas PVN direktīvas 79. pantā, kurā *piešķirtās* atlaides ir izslēgtas no PVN bāzes. Tomēr paši punkti vēl nav piešķirta atlaide, bet tikai atlaižu iespēja. Cenas samazinājums pēc darījuma veikšanas (šajā lietā – pirmais pirkums) saskaņā ar PVN direktīvas 90. pantu rada nodokļa bāzes samazinājumu, taču tas arī paredz, ka cenas samazinājums tiks veikts. Tas tā būtu tikai punktu izmantošanas brīdī, tātad tad, kad tiek saņemta balva [16].

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

63. Tā kā no atbildes uz pirmo jautājumu izriet, ka šajā lietā punktu izsniegšana, kurus var apmainīt pret balvu tikai kopā ar turpmāku pirkumu, nav vaučers PVN direktīvas 30.a panta izpratnē, bet drīzāk ir uzskatāma par vienkāršu atlaidi, uz otro jautājumu vairs nav jāatbild.

VI. Secinājumi

64. Tāpēc es ierosinu atbildēt uz *Högsta Förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

Punktu izsniegšana saskaņā ar klientu lojalitātes programmu, kas ir veidota tā, ka klients, kurš iegādājas preces, saņem punktus atkarībā no pirkuma summas un pēc tam, veicot turpmāku pirkumu, ir tiesīgs izmantot punktus, lai iegūtu citas preces no pārdevēja piedāvājuma, nav vaučers Direktīvas 2006/112 30.a panta izpratnē. Trūkst (neatkarīga) pienākuma pieņemt šos punktus kā atlīdzību par preču piegādi. Tādējādi šāda punktu sistēma ir tikai atlaide turpmākam pirkumam.

[16] Tāpat Vācijas *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) 2020. gada 16. janvāra spriedums – *V R 42/17* –, *BFHE* 268, 287, *BStBl.* II 2020, 361, vēl par iepriekšējo tiesisko situāciju saskaņā ar Savienības tiesību aktiem.