CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 11 septembrie 2025 [1]

Cauza C-436/24

Skatteverket
împotriva
Lyko Operations AB

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Trimitere preliminară – Legislație fiscală – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolele 30a și 30b – Definiția unui cupon valoric – Program de fidelizare cu puncte obținute în funcție de achiziții – Impozitarea acordării punctelor – Impozitarea preschimbării punctelor – Impozitarea punctelor expirate”

I. Introducere

1. Ben Terra, un cercetător în domeniul dreptului fiscal foarte cunoscut și deosebit de apreciat în cercurile specializate în materie de TVA, din păcate decedat prea devreme, a scris în unul dintre numeroasele sale articole: „*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. Se pare că el a avut dreptate întrucât, în pofida genezei sale destul de lungi (propunerea Comisiei datează din anul 2012) și a existenței sale relativ scurte (termenul de transpunere a directivei intrate în vigoare în 2016 a expirat la 31 decembrie 2018), această directivă [3] s-a aflat deja la originea mai multor proceduri desfășurate la Luxemburg [4]. În prezenta cerere de decizie preliminară, Curtea este din nou chemată să răspundă unor întrebări adresate ca urmare a noilor articole 30a și 30b din Directiva TVA [5] cu privire la tratamentul aplicat cupoanelor valorice din punctul de vedere al TVA-ului.

1 Limba originală: germana.

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, p. 27 (33).

3 Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice (denumită în continuare „Directiva privind cupoanele valorice”) (JO 2016, L 177, p. 9).

4 Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupon valoric cu utilizare unică) (C-68/23, EU:C:2024:342), și Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Pe lângă prezenta procedură, cauza C-472/24 este de asemenea pendinte.

5 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea aplicabilă în perioada în litigiu. Articolele în cauză au fost introduse prin Directiva privind cupoanele valorice menționată mai sus.

3. În speță, este vorba despre un program de fidelizare a clienților, curent în practică, în cadrul căruia clienții, prin achizițiile lor, colectează puncte pe care le pot utiliza cu ocazia unei achiziții ulterioare. Prin urmare, punctele fac ca achiziția următoare să devină „mai ieftină” pentru client, fie pentru că punctele pot fi deduse din preț, fie pentru că – precum în speță – este achiziționat un produs suplimentar dintr-un magazin de recompense. Problema decisivă în opinia instanței de trimitere este dacă acordarea unor astfel de puncte trebuie deja tratată ca fiind un cupon valoric în sensul Directivei TVA.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic este reprezentat de Directiva TVA. Articolul 30a din aceasta are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive se aplică următoarele definiții:

1. «cupon valoric» înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului;

2. «cupon valoric cu utilizare unică» înseamnă un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric;

3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.”

5. Articolul 30b din Directiva TVA prevede:

„(1) Fiecare transfer al unui cupon valoric cu utilizare unică efectuat de o persoană impozabilă care acționează în nume propriu se consideră a fi o livrare a bunurilor sau o prestare a serviciilor la care se referă cuponul valoric. Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizare unică acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, nu se consideră a fi o tranzacție independentă. […]

(2) Predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor, în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă sau parte a contrapartidei de către furnizor/prestator, intră în sfera TVA în conformitate cu articolul 2, în timp ce fiecare transfer anterior al respectivului cupon valoric cu utilizări multiple nu intră în sfera TVA. […]”

6. Articolele 30a și 30b din Directiva TVA au fost introduse prin Directiva privind cupoanele valorice. Considerentele (1), (4) și (6) ale Directivei privind cupoanele valorice au următorul cuprins:

„(1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului stabilește norme […] Cu toate acestea, normele respective nu sunt suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența tratamentului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne.”

„(4) Aceste norme ar trebui să vizeze numai cupoanele valorice care pot fi preschimbate în bunuri sau servicii. Cu toate acestea, normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.”

„(6) Pentru a se identifica în mod clar ce anume reprezintă un cupon valoric în scopuri de TVA și pentru a se face distincția între cupoanele valorice și instrumentele de plată, este necesar să se definească cupoanele valorice, care pot fi în format fizic sau electronic, recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.”

7. Titlul VII din Directiva TVA este intitulat „Bază de impozitare”. Articolul 73 din Directiva TVA, care figurează în acesta, prevede ca principiu:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

8. Articolul 73a din Directiva TVA reglementează separat baza de impozitare pentru un cupon valoric cu utilizări multiple:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade cuantumul TVA aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

B. Dreptul suedez

9. În Suedia, Directiva TVA a fost transpusă în legislația națională prin Mervärdesskattelag 2023:200 [Legea (2023:200) privind taxa pe valoare adăugată].

10. Articolul 26 din capitolul 2 din această lege precizează că un cupon valoric înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida, printre altele, a unei livrări de bunuri. Bunurile ce urmează a fi livrate sau identitățile potențialilor furnizori trebuie să fie indicate fie pe instrument, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului. Articolul 27 din capitolul 2 precizează ce constituie un cupon valoric cu utilizare unică și ce

constituie un cupon valoric cu utilizări multiple. Articolele 40-44 din capitolul 5 și articolele 2-4 din capitolul 8 din legea respectivă conțin dispoziții a căror formulare corespunde articolelor 30b, 73 și 73a din Directiva TVA.

III. Situația de fapt

11. Lyko Operations AB (denumită în continuare „Lyko”) vinde produse de îngrijire a părului și de înfrumusețare în magazine fizice și online. Lyko intenționează să conceapă un program de fidelizare a clienților și a solicitat o soluție fiscală anticipată din partea Skatterättsnämnd (Comisia de drept fiscal, Suedia) pentru a determina modul în care trebuie tratat acest program în scopuri de TVA.

12. Potrivit cererii, clienții Lyko (toți persoane fizice) vor putea adera, fără costuri suplimentare, la programul său de fidelizare a clienților. În cadrul programului, clienții primesc puncte pentru fiecare achiziție obișnuită, pe care le pot apoi utiliza pentru achiziționarea de bunuri din magazinul de puncte al societății – cu alte cuvinte, cu ocazia unei achiziții ulterioare. Punctele pot fi utilizate numai în legătură cu o nouă achiziție obișnuită. Gama de produse din magazinul de puncte constă în produse din gama obișnuită. Produsele vor fi în principal de valoare redusă, dar vor putea fi supuse unor cote de TVA diferite.

13. Prețul fiecărui produs va fi exprimat în puncte, iar prețurile vor fi de așa natură încât clienții să poată obține produse din magazinul de puncte care să echivaleze cu aproximativ 2 %-10 % din achiziția lor inițială. Fiecare punct utilizat de un client poate fi legat de totalul achizițiilor dintr-o anumită lună care au generat punctele, iar punctele cele mai vechi vor fi întotdeauna utilizate mai întâi. Punctele nu pot fi preschimbate în bani și nici achiziționate contra cost. Acestea sunt personale și netransferabile. De asemenea nu este posibil să se obțină produse din magazinul de puncte în schimbul unei combinații de puncte și plată în bani. Punctele obținute se pierd dacă nu sunt utilizate în termen de doi ani.

14. Punctele acordate în cadrul programului de fidelizare a clienților creează o obligație pentru Lyko – după ce clientul a obținut un număr suficient de puncte și dorește să le utilizeze la următoarea sa achiziție – de a livra bunuri clientului. Termenii și condițiile detaliate de utilizare a punctelor sunt comunicate clienților care aleg să participe la program.

15. Lyko a ridicat problema dacă programul de fidelizare ar presupune că, odată cu punctele, aceasta furnizează clienților săi un cupon valoric (cupon valoric cu utilizări multiple). În cazul unui răspuns afirmativ, ea a solicitat de asemenea să se specifice modul în care ar trebui calculată baza de impozitare atunci când punctele sunt preschimbate în bunuri din magazinul de puncte, întrucât clientul nu efectuează nicio plată specifică pentru cuponul valoric și acestuia din urmă nu i se atribuie nicio valoare monetară. Ambele întrebări vizează cazuri în care Lyko, atât în legătură cu operațiunea inițială, cât și cu ocazia utilizării punctelor, livrează bunuri către clienți în Suedia.

16. Comisia de drept fiscal a răspuns la aceste întrebări arătând că programul de fidelizare nu înseamnă că Lyko transferă cupoane valorice clienților săi. Scopul unui cupon valoric este de a servi drept bon valoric, adică o dovadă că titularul a plătit în avans, de exemplu pentru o livrare de bunuri. Punctele acordate în cadrul programului de fidelizare nu au o valoare monetară specifică.

17. Atât Skatteverk (administrația fiscală, Suedia), cât și Lyko au formulat o acțiune împotriva soluției fiscale anticipate la instanța de trimitere, administrația fiscală solicitând confirmarea acestei soluții fiscale anticipate. În cadrul procedurii în fața instanței de trimitere, administrația fiscală subliniază că punctele nu constituie cupoane valorice cu o anumită valoare care pot fi transferate, ci doar o posibilitate ca clientul să aleagă un produs suplimentar după achiziționarea altor produse în schimbul unei anumite sume.

18. Lyko însă consideră că punctele îndeplinesc toate cerințele prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA și, prin urmare, constituie cupoane valorice, chiar dacă clienții nu plătesc în mod specific nicio sumă în schimbul punctelor. Atunci când clienții care participă la programul de fidelizare efectuează o achiziție, ei primesc atât produsul ales, cât și punctele în schimbul contrapartidei obținute de la aceștia (remunerație).

IV. Procedura de decizie preliminară

19. Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) ridică în special problema dacă, pentru a exista un cupon valoric în sensul Directivei TVA, este necesar ca clienții să fi plătit o sumă în schimbul punctelor și ca acestea să aibă o valoare monetară specifică. În aceste condiții, ea a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele două întrebări:

1) Un instrument sub formă de puncte, precum cel în discuție în litigiul principal, constituie un cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA atunci când punctele sunt acordate în cadrul unui program de fidelizare a clienților conceput astfel încât clientul care achiziționează bunuri obține puncte în funcție de valoarea achizițiilor și are apoi dreptul, cu ocazia unei viitoare achiziții, să utilizeze punctele pentru a obține alte bunuri din gama de produse a vânzătorului?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, cum trebuie stabilită baza de impozitare în temeiul articolului 73a din Directiva TVA atunci când punctele sunt utilizate pentru a obține bunuri de la vânzător?

20. În procedura în fața Curții au depus observații scrise Lyko, administrația fiscală suedeză, Regatul Belgiei și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la modul în care trebuie înțelese întrebările preliminare

21. Prezenta cerere de decizie preliminară se întemeiază pe o cerere de emitere a unei soluții fiscale anticipate. Lyko solicită să se stabilească modul în care trebuie tratat programul de fidelizare a clienților din punctul de vedere al dreptului în materie de TVA. Litigiul privește în primul rând aspectul dacă obținerea punctelor trebuie considerată ca fiind o acordare a unui cupon valoric. Din păcate, instanța de trimitere nu explică în ce constau diferitele consecințe din perspectiva dreptului în materie de TVA care ar decurge din recunoașterea sau nu a existenței unui cupon valoric. Acest lucru ar facilita cu siguranță înțelegerea de către Curte a întrebărilor preliminare, iar aceasta nu ar trebui să se preocupe în legătură cu pertinența întrebărilor adresate pentru soluționarea litigiului.

22. Dacă înțelegem corect, problema care trebuie soluționată de fapt în speță este modul în care trebuie tratate din punctul de vedere al dreptului în materie de TVA *punctele nepreschimbate*. Această problemă ar putea fi considerată în mod diferit în funcție de existența sau nu a unui cupon valoric. În urma modificării Directivei TVA prin Directiva privind cupoanele valorice, „plățile anticipate" aferente unui cupon valoric cu utilizări multiple (spre deosebire de cazul unui cupon valoric cu utilizare unică) sunt impozabile numai în momentul preschimbării cuponului valoric. Dacă acesta nu este niciodată preschimbat, nu se percepe nici TVA pentru această sumă. De aceea, toate întreprinderile au un interes sporit de a evita cupoanele valorice cu utilizare unică. Acest obiectiv poate fi atins relativ simplu[6] prin acordarea unui cupon valoric care poate fi utilizat pentru produse cu cote de impozitare diferite. Acesta este cazul și în ceea ce privește punctele în speță.

23. În cazul în care punctele trebuie să fie tratate precum un cupon valoric cu utilizări multiple, remunerația aferentă acestor puncte neutilizate nu ar trebui în principiu să fie impozitată. În schimb, dacă punctele trebuie considerate ca fiind un tip de sistem de reduceri de preț, acestea au un efect de reducere a taxei numai atunci când și dacă sunt preschimbate. Astfel, în acest caz, TVA-ul ar fi datorat integral la prima achiziție de bunuri și numai la momentul preschimbării punctelor ar fi achiziționate produse la prețuri reduse, ceea ce ar reduce și taxa. Aceasta ar explica interesul Lyko privind interpretarea în sens larg a noțiunii de cupon valoric și tratarea punctelor din programul său de fidelizare a clienților drept cupon valoric cu utilizări multiple.

B. Cu privire la prima întrebare preliminară

24. Prima întrebare privește definiția unui cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA. Aspectul care trebuie clarificat în speță este dacă obținerea punctelor de către un client poate fi considerată o emitere a unui cupon valoric, chiar dacă nici bunul, nici valoarea bunului care poate fi achiziționat cu aceste puncte nu sunt cunoscute la momentul obținerii punctelor.

25. Definiția unui cupon valoric care figurează la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA cuprinde două condiții cumulative. Pe de o parte, fie bunul care trebuie livrat, fie potențialul furnizor trebuie să rezulte din cuponul valoric sau din termenii și condițiile acestuia. Pe de altă parte, trebuie să existe o *obligație* de acceptare a punctelor drept contrapartidă *a* livrării unui bun. Aceasta din urmă distinge cuponul valoric de o „simplă" reducere de preț care, astfel cum reiese din considerentul (4) al Directivei privind cupoanele valorice, nu intră sub incidența articolului 30a din Directiva TVA (a se vedea în acest sens punctul 1).

26. Unele părți consideră însă că un cupon valoric nu poate fi decât un lucru ce a fost achiziționat la o anumită valoare demonstrată de cuponul valoric. Or, nu aceasta ar fi situația în ceea ce privește punctele. În acest sens, trebuie să se examineze dacă indicarea unei anumite valori pe un cupon valoric constituie o condiție implicită sau dacă este suficient ca punctele să fie obținute în cadrul unei operațiuni cu titlu oneros și ca valoarea concretă să fie evidențiată doar la momentul preschimbării lor (a se vedea punctul 2).

[6] Astfel de afirmații se regăsesc în doctrină: „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, p. 27 (34).
În practică, cupoanele valorice cu utilizare unică sunt evitate ori de câte ori este posibil. A se vedea numai: Wille, P., „New VAT Rules for Vouchers", *International VAT Monitor 2019*, p. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems."

27. În definitiv, întreaga problemă pare să se rezume totuși la tratamentul fiscal corect al punctelor nepreschimbate. În opinia noastră, acest tratament poate fi complet diferit în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple ce reprezintă o valoare determinată și în cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple ce reprezintă doar o valoare determinabilă. Pentru acest motiv, nu este necesar ca definiția cuponului valoric să fie extinsă prin adăugarea unei condiții implicite (a se vedea punctul 3).

1. Condiții explicite: anumite informații și obligația de a accepta punctele drept contrapartidă

28. Pentru ca punctele acordate să poată fi considerate cupoane valorice în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, trebuie îndeplinite două condiții cumulative[7]. Pe de o parte, bunul care trebuie livrat sau potențialul furnizor trebuie să rezulte din cuponul valoric sau din termenii și condițiile acestuia. Această situație pare să se regăsească în speță. Astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, termenii și condițiile detaliate de utilizare a punctelor sunt comunicate clienților care aleg să participe la program. Prin urmare, această condiție pare îndeplinită. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, acest lucru nu reiese însă în întregime din cererea de decizie preliminară.

29. Pe de altă parte, programul de fidelizare a clienților trebuie să implice obligația de acceptare a punctelor drept contrapartidă a unei livrări de bunuri. Cu excepția administrației fiscale suedeze, toate părțile interesate (și anume Comisia, Lyko și Belgia) consideră că această condiție este îndeplinită. În opinia noastră, nu aceasta este situația, după cum administrația fiscală suedeză subliniază în mod corect în observațiile sale. Astfel, cupoanele valorice trebuie diferențiate de instrumentele de reducere a prețului care în mod explicit nu intră sub incidența articolului 30a din Directiva TVA [a se vedea considerentul (4) al Directivei privind cupoanele valorice].

30. Instrumentele de reducere a prețului nu obligă pe nimeni să efectueze o livrare la prezentarea cuponului valoric, ci doar să reducă prețul atunci când un client se angajează să cumpere un produs. Acestea constituie un stimulent pentru a determina o *nouă* livrare cu titlu oneros întrucât o fac să devină mai ieftină prin intermediul unei reduceri (la prețuri sau la produse). Totuși, ele sunt într-o relație de interdependență cu o altă operațiune la care trebuie să se aplice reducerea. În schimb, cupoanele valorice menționate la articolul 30a din Directiva TVA conțin o obligație autonomă, declanșată exclusiv de client, de a le accepta drept contrapartidă (sau, la alegerea clientului, drept o parte din contrapartidă dacă cuantumul cuponului valoric este insuficient) a unei livrări. Factorul determinant este ca un cupon valoric să poată fi utilizat în mod autonom de titular drept contrapartidă a unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii.

31. Această situație nu se regăsește în speță. Punctele colectate de la Lyko nu conferă clientului niciun drept (și, prin urmare, nu implică nici o obligație pentru Lyko) de a le utiliza (sau de a le accepta) *drept contrapartidă a unei livrări*. Dacă înțelegem corect situația de fapt, Lyko nu este în mod exact obligată să furnizeze o recompensă în natură la prezentarea punctelor. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere arată în mod expres că programul de fidelizare a clienților este conceput astfel încât clientul are dreptul de a utiliza punctele numai *cu ocazia unei viitoare achiziții* pentru a obține alte bunuri din gama de produse a vânzătorului.

[7] Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punctele 20 și 21). Cu privire la cuponul valoric cu utilizare unică a se vedea: Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupon valoric cu utilizare unică) (C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 36).

32. Astfel, punctele nu implică o *obligație a furnizorului* de a livra un bun, ci pot fi utilizate numai în contextul unei (alte) *obligații a clientului* de a efectua o achiziție viitoare. Numai în acest context poate fi achiziționat suplimentar un alt bun (recompensa) cu ajutorul punctelor. Cu toate acestea, o *obligație a furnizorului* este necesară pentru însăși existența unui cupon valoric. Numai în acest caz, de exemplu în temeiul articolului 30b alineatul (1) din Directiva TVA, transferul unui cupon valoric (cu utilizare unică) poate fi deja tratat drept livrare a unui bun. Acest lucru rezultă chiar din definiția cuponului valoric care figurează la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA și este o condiție pe care trebuie să o îndeplinească toate cupoanele valorice și, prin urmare, inclusiv cupoanele valorice (cu utilizări multiple).

33. În speță, punctele obținute nu implică obligația – din punct de vedere economic – de a furniza o recompensă, ci „doar" conferă clientului dreptul la o achiziție suplimentară „mai avantajoasă" [8]. Prin preschimbarea punctelor, prețul celei de a doua achiziții – prețul acestei achiziții (produse și recompensă) rămâne identic – este diminuat pentru client cu valoarea recompensei alese. Acest lucru ar fi și mai evident dacă punctele aferente celei de a doua achiziții nu ar conferi și dreptul de a alege o recompensă în natură, ci dreptul la reducerea parțială a prețului de cumpărare.

34. Situația ar fi diferită numai dacă punctele ar putea fi preschimbate pentru o recompensă, independent de o achiziție suplimentară. În acest caz, condițiile prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA ar fi îndeplinite. Întrucât nu aceasta este situația în speță, fie și numai pentru acest motiv, punctele nu constituie în acest caz un cupon valoric în sensul Directivei TVA, ci doar o reducere de preț.

2. Cerință implicită: cuponul valoric trebuie să reprezinte o valoare determinată?

35. În observațiile lor, Belgia și Comisia subliniază în special faptul că scopul unui cupon valoric este de a servi drept bon valoric, adică o dovadă că titularul a plătit în avans pentru, de exemplu, o livrare de bunuri. Punctele acordate în cadrul programului de fidelizare nu ar avea totuși o valoare monetară determinată. În această privință, ambele părți pleacă de la premisa că există o condiție suplimentară implicită, și anume aceea potrivit căreia cuponul valoric trebuie să fie obținut cu titlu oneros și că trebuie să reprezinte o valoare *determinată* încă din momentul acordării.

36. Cu toate acestea, nu suntem convinși de o astfel de argumentație. Pe de o parte, aceasta nu este necesară în speță, întrucât, chiar și în lipsa acestei condiții implicite, este vorba în acest caz doar despre un instrument de reducere a prețului, iar nu despre un cupon valoric. Pe de altă parte, această condiție implicită ar limita în mod inutil domeniul de aplicare al articolelor 30a și 30b din Directiva TVA.

37. Desigur, cuponul valoric clasic (bon valoric) se caracterizează prin faptul că o persoană plătește în avans o sumă pentru o livrare sau altă prestație ulterioară – în parte neprecizată încă, în parte deja determinată – din partea unei persoane impozabile. Cu toate acestea, astfel cum reiese din a doua teză a considerentului (1) al Directivei privind cupoanele valorice, articolele 30a și 30b din Directiva TVA au fost create tocmai pentru că normele anterioare nu au fost considerate „suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența tratamentului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne". Contextul a fost constituit de inventivitatea întreprinderilor din diferitele state membre în ceea ce privește fidelizarea clienților și încurajarea noilor achiziții.

[8] În mod similar, a se vedea Hotărârea din 27 martie 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, punctele 12 și 13).

38. În consecință, dacă noțiunea de cupon valoric ar fi înțeleasă într-un mod foarte restrictiv și numai în sensul clasic, obiectivul acestei directive ar fi în mare măsură golit de sens întrucât, pentru toate celelalte instrumente (mai noi) ar prezenta din nou relevanță normele care nu sunt „suficient de clare sau de exhaustive”. Prin urmare, ni se pare destul de neverosimil ca noile norme să acopere doar cupoanele valorice clasice.

39. Astfel cum consideră în mod întemeiat Lyko, un așa-numit card de fidelitate pe baza căruia, după zece achiziții (dovedite printr-o stampilă), a unsprezecea achiziție este gratuită, constituie, așadar, în prezent un cupon valoric pentru livrarea celui de al unsprezecelea bun. Elementul determinant este „doar” aspectul dacă al unsprezecelea bun trebuie livrat în mod autonom sau dacă acest lucru este posibil numai în combinație cu cea de a unsprezecea achiziție (două la preț de unul). Această din urmă ipoteză ar fi, așadar, doar o reducere de preț la cea de a unsprezecea achiziție.

40. Considerentul (6) al Directivei privind cupoanele valorice confirmă această concluzie. Potrivit acestuia, cupoanele valorice trebuie să se definească recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii. Nici acest considerent, nici articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA nu menționează faptul că un cupon valoric ar trebui să indice sau să reprezinte o valoare monetară fixă, deja determinată la momentul emiterii sale.

41. În consecință, Curtea a statuat deja că numai criteriile menționate la articolul 30a sunt determinante pentru calificarea unui cupon valoric [9]. Acest lucru exclude deja în mod efectiv alte criterii implicite.

42. Așadar, este mai puțin important să se stabilească dacă punctele în discuție în prezenta cauză sunt similare cu cupoanele valorice clasice, decât dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 30a din Directiva TVA. Totuși, acest articol nu impune ca un cupon valoric să fie obținut numai în schimbul plății unei sume și să reprezinte de la bun început o valoare determinată. Este suficient ca respectivul cupon valoric să poată fi utilizat drept contrapartidă a unei alte livrări sau a unei alte prestații efectuate de un terț, iar din cuponul valoric (sau din documentația aferentă) să rezulte bunul care urmează să fie livrat sau potențialul furnizor.

43. Punctele obținute la prima achiziție au o valoare monetară atât la momentul obținerii, cât și la momentul preschimbării. La momentul obținerii lor, punctele sunt legate de prețul primei achiziții, fiind astfel obținute (cu titlu oneros) de client în plus față de bunurile achiziționate, după cum arată în mod întemeiat Lyko în observațiile sale. Este dificil să se afirme în cazul punctelor care depind de achiziții că acestea sunt creditate cu titlu gratuit clientului. Contrar celor susținute de Belgia, faptul că alți clienți care nu participă la programul de fidelizare a clienților plătesc același preț pentru produse nu schimbă cu nimic această concluzie.

44. Astfel, în afara relațiilor personale apropiate, se prezumă că nicio întreprindere nu oferă cadouri unor terți. Orice „cadou” fie a fost plătit în prealabil, fie va fi plătit ulterior întrucât este inclus în calculul prețurilor întreprinderii. Acest aspect este deosebit de clar în ceea ce privește punctele care depind de achiziții, întrucât acestea sunt plătite prin intermediul operațiunii de care sunt legate la momentul achiziției care generează operațiunea respectivă.

[9] Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupon valoric cu utilizare unică) (C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 55).

45. A vorbi despre puncte „obținute cu titlu gratuit” tocmai în ceea ce privește punctele obținute în funcție de achiziții este neplauzibil și nu corespunde realității economice. De asemenea nimeni nu ar putea presupune că în cazul unei promoții (trei cutii la preț de două) este vorba despre un cadou sau despre o livrare cu titlu gratuit a celei de a treia cutii. Toate cutiile sunt obținute cu titlu oneros, doar că un client (care a cumpărat trei cutii) a plătit cu 33,33 % mai puțin pentru o cutie decât alt client care a achiziționat doar una sau două cutii.

46. Eventuala decizie contrară a Curții în cauza Kuwait Petroleum [10] nu este relevantă în speță. În hotărârea respectivă, Curtea a acordat o importanță decisivă faptului că cupoanele valorice au fost calificate drept cadouri și că acceptarea lor de către clienți a fost lăsată la latitudinea acestora. Or, în speță, punctele sunt acordate numai persoanelor care participă la programul de fidelizare a clienților (sau, pentru a rămâne la exemplul cutiilor, cumpărarea deliberată a trei cutii). În acest caz, creditarea punctelor se realizează în funcție de achiziții și, în mod întemeiat, punctele nu sunt calificate drept cadouri. În acest sens, este vorba despre o situație diferită. Clienții care participă la programul de fidelizare a clienților plătesc atât pentru produse (în principal), cât și pentru punctele obținute (în mod accesoriu). Prin urmare, încă din momentul achiziției, punctele simbolizează o valoare obținută cu titlu oneros (dar care, la momentul respectiv, nu este încă determinată).

47. La momentul preschimbării, punctele simbolizează de această dată efectiv o valoare determinată. Totuși, până atunci, aceasta este variabilă (potrivit Lyko, între 2 % și 10 % din achiziția anterioară) și depinde de recompensa aleasă la a doua achiziție. Prin urmare, nu se poate afirma că punctele nu reprezintă nicio valoare; ele reprezintă o valoare care este evidențiată abia ulterior întrucât depinde de recompensa aleasă, iar până atunci nu este exprimată în bani, ci în puncte. În consecință, punctele nu reprezintă o valoare determinată, ci o valoare determinabilă.

48. Acest caracter variabil sau incertitudinea cu privire la valoarea punctelor (drept contrapartidă pentru livrarea recompensei) este însă irelevantă în materia TVA-ului. Astfel cum am arătat deja cu altă ocazie [11], incertitudinea privind cuantumul contrapartidei nu pune în discuție calitatea sa de contrapartidă a unei livrări sau a unei alte prestații. Pe de o parte, singura hotărâre a Curții (cauza Baštová [12]) din care s-ar putea deduce o altă concluzie nu este relevantă în speță (aceasta privea aspectul dacă un câștigător al unei curse hipice a realizat o operațiune sub forma câștigării cursei, ceea ce Curtea a negat în mod justificat). Pe de altă parte, la o examinare atentă, această hotărâre nici nu poate fi interpretată într-un sens atât de larg [13].

49. Dimpotrivă, articolul 73 din Directiva TVA arată că baza de impozitare cuprinde toate *elementele care reprezintă contrapartida*. Potrivit jurisprudenței Curții, această contrapartidă nu trebuie să fie în bani [14], ci doar să poată fi exprimată în bani [15]. Același lucru ar trebui să fie valabil și pentru un cupon valoric în natură care implică obligația de a preda titularului un bun menționat în acesta (sau care poate fi determinat).

[10] Hotărârea din 27 aprilie 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, punctul 30 și următoarele).

[11] Concluziile noastre prezentate în cauza Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punctele 49 și 50).

[12] Hotărârea din 10 noiembrie 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 36).

[13] A se vedea deja Concluziile noastre prezentate în cauza Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punctul 62 și următoarele).

[14] În mod expres, Hotărârea din 8 mai 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Contrapartidă în acțiuni) (C-241/23, EU:C:2024:392, punctul 22), în mod similar, Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 36).

[15] Hotărârea din 8 mai 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Contrapartidă în acțiuni) (C-241/23, EU:C:2024:392, punctul 23), Hotărârea din 10 ianuarie 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punctul 35), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 36), și Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punctul 23).

50. În definitiv, acest lucru este confirmat și de noul articol 73a din Directiva TVA introdus prin Directiva privind cupoanele valorice, care stabilește anumite regimuri speciale pentru determinarea bazei de impozitare a unui cupon valoric cu utilizări multiple. Totuși, articolul 73a prevede aceste regimuri speciale „fără a aduce atingere articolului 73” din Directiva TVA.

51. Or, dacă în temeiul articolului 73 din Directiva TVA este suficient ca elementele care reprezintă contrapartida (în speță, cuponul valoric) să poată fi exprimate în bani, atunci, potrivit articolului 73, este suficient și ca valoarea punctelor (drept contrapartidă) să poată fi determinată la momentul livrării. Având în vedere că la acest moment valoarea recompensei este stabilită, valoarea punctelor pentru determinarea bazei de impozitare în conformitate cu articolul 73 este de asemenea stabilită. Acest lucru este în mod expres suficient și potrivit articolului 73a („[f]ără a aduce atingere articolului 73”).

52. Prin urmare, contrar celor susținute de Comisie, din modul de redactare a articolului 73a din Directiva TVA nu se poate deduce că există un cupon valoric numai atunci când valoarea acestuia este exprimată într-un preț fix la momentul emiterii cuponului valoric. Dimpotrivă, există un cupon valoric (cu utilizări multiple) și atunci când acesta vizează o recompensă în natură încă incertă, iar valoarea recompensei este stabilită doar la momentul alegerii recompensei de către client.

53. Faptul că conținutul exact al livrării nu este determinat încă până atunci este de asemenea lipsit de relevanță, dat fiind că un cupon valoric cu utilizări multiple în sensul articolului 30a punctul 3 din Directiva TVA se caracterizează tocmai printr-o astfel de incertitudine. Această incertitudine este acceptată (și poate fi acceptată cu ușurință) întrucât, în temeiul articolului 30b alineatul (2) din Directiva TVA, numai predarea efectivă a bunurilor în schimbul unui cupon valoric cu utilizări multiple acceptat drept contrapartidă de către furnizor intră în sfera TVA-ului. Cel târziu la acest moment sunt stabilite atât bunul, cât și valoarea sa și, prin urmare, valoarea cuponului valoric. În schimb, niciun transfer anterior (și nici acordarea) acestui cupon valoric cu utilizări multiple nu este supus TVA-ului, astfel încât incertitudinea menționată este irelevantă.

54. În consecință, dacă ar implica un drept autonom la o recompensă determinabilă, punctele ar trebui să fie considerate cupoane valorice în speță. În cazul în care recompensa nu este încă determinată (și, prin urmare, nu este posibilă de exemplu determinarea cotei de impozitare aplicabile), ar fi vorba despre un cupon valoric cu utilizări multiple a cărui acordare nu produce încă nicio consecință din perspectiva dreptului TVA-ului. Numai preschimbarea punctelor ar constitui o livrare (a recompensei) cu titlu oneros (sub forma cuponului valoric). Cu ocazia acestei preschimbări ar fi evidențiată valoarea bonului valoric și ar putea fi determinată pe baza recompensei alese. În acest caz, livrarea recompensei ar fi impozabilă la momentul preschimbării. În mod corelativ, această preschimbare ar reduce (doar) baza de impozitare a achiziției în cadrul căreia au fost obținute punctele.

3. Tratamentul punctelor nepreschimbate

55. Totuși, această concluzie nu ar permite încă să se stabilească modul în care Lyko ar trebui să trateze punctele nepreschimbate dacă aceste puncte ar trebui să fie considerate cupoane valorice.

56. În cazul unui cupon valoric cu utilizări multiple obișnuit care este obținut cu titlu oneros, care reprezintă un anumit preț, dar care nu este niciodată preschimbat, dispoziția articolului 30b din Directiva TVA nu conduce la nicio percepere a TVA-ului. Acest lucru este logic, în măsura în

care, deși clientul efectuează cheltuieli, nu este realizată totuși nicio operațiune. În mod evident, simpla posibilitate de a utiliza cuponul valoric nu a fost suficientă pentru a permite legiuitorului să concluzioneze că există o operațiune impozabilă și supusă taxei.

57. În schimb, o reducere de preț la prima sau la a doua achiziție ar determina o impozitare mai redusă numai dacă reducerea a fost efectiv utilizată. Acest lucru este logic întrucât, până la utilizarea sa, clientul a cheltuit o anumită sumă pentru o livrare sau pentru o altă prestație, iar persoana impozabilă a primit în schimb o anumită sumă.

58. Un cupon valoric cu utilizări multiple care nu reprezintă o valoare determinată, ci doar o valoare determinabilă, se situează între un cupon valoric cu utilizări multiple determinat și o reducere. Cu toate acestea, o percepere corectă a TVA-ului poate avea loc fără a fi necesară restrângerea noțiunii de cupon valoric.

59. Astfel, chiar și în temeiul articolelor 30a și 30b din Directiva TVA, un cupon valoric cu utilizări multiple care nu reprezintă o valoare determinată, ci doar o valoare determinabilă, poate produce consecințe din perspectiva dreptului TVA-ului numai atunci când această valoare determinabilă se concretizează. Dacă aceasta are loc numai la momentul preschimbării, cuponul valoric nu are până atunci niciun efect, inclusiv asupra bazei de impozitare a primei achiziții.

60. Prin urmare, dacă punctele nu sunt preschimbate, baza de impozitare a primei achiziții rămâne neschimbată atât din punctul de vedere al vânzătorului – acesta a primit o anumită sumă pentru produse –, cât și din punctul de vedere al clientului – acesta a cheltuit o anumită sumă pentru produsele primite – și trebuie impozitată integral. O divizare a acestei baze de impozitare (într-o parte impozitată aferentă produselor și o parte care nu este impozitată aferentă cuponului valoric) nu este posibilă în cazul acordării unui cupon valoric având doar o valoare determinabilă (spre deosebire de acordarea unui cupon valoric cu utilizări multiple cu o valoare determinată) întrucât valoarea determinabilă a unui cupon valoric nu poate fi stabilită în lipsa preschimbării sale.

61. Același lucru ar fi valabil și în cazul în care s-ar considera că nu este vorba despre un cupon valoric. În această situație, punctele ar constitui doar posibilitatea unei forme de reducere a prețului care are efect fiscal numai atunci când această reducere este utilizată. Această situație s-ar regăsi însă numai în privința celei de a doua achiziții.

62. Acest lucru reiese în mod clar din articolul 79 din Directiva TVA, care exclude din baza de impozitare a TVA-ului reducerile de preț *acordate*. Or, punctele în sine nu reprezintă încă o reducere de preț acordată, ci doar o posibilitate de reducere a prețului. Chiar dacă, potrivit articolului 90 din Directiva TVA, o reducere de preț după efectuarea operațiunii (în speță, prima achiziție) determină o reducere a bazei de impozitare, aceasta presupune de asemenea ca reducerea de preț să fie efectuată. Aceasta ar fi situația numai în cazul preschimbării punctelor și, prin urmare, al obținerii recompensei [16].

[16] A se vedea de asemenea hotărârea Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) din 16 ianuarie 2020 – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361 cu privire încă la situația juridică anterioară din dreptul Uniunii.

C. Cu privire la a doua întrebare preliminară

63. Întrucât din răspunsul la prima întrebare rezultă că, în speță, acordarea punctelor care pot fi preschimbate într-o recompensă doar cu ocazia unei noi achiziții nu constituie un cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA, ci, dimpotrivă, aceasta trebuie să fie considerată o simplă reducere de preț, nu mai este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

VI. Concluzie

64. Propunem, așadar, să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Högsta Förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Nu constituie un cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva 2006/112 acordarea punctelor în cadrul unui program de fidelizare a clienților conceput astfel încât clientul care achiziționează bunuri obține puncte în funcție de valoarea achiziției și are apoi dreptul, cu ocazia unei viitoare achiziții, să utilizeze punctele pentru a obține alte bunuri din gama de produse a vânzătorului. Nu există nicio obligație (autonomă) de a accepta aceste puncte drept contrapartidă a livrării unui bun. Prin urmare, un astfel de sistem de puncte constituie doar o reducere de preț pentru achiziția viitoare.