Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
z 11. septembra 2025[1]

Vec C-436/24

Skatteverket
proti
Lyko Operations AB

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové právo – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (daň z pridanej hodnoty) – Smernica 2006/112/ES – Články 30a a 30b – Vymedzenie pojmu poukaz – Vernostný program s bodmi získanými na základe nákupov – Zdanenie vydania bodov – Zdanenie uplatnenia bodov – Zdanenie prepadnutých bodov“

I. Úvod

1. Ben Terra, vo svete dane z pridanej hodnoty veľmi známy a vysoko cenený daňový právnik, ktorý bohužiaľ predčasne zomrel, napísal v jednom zo svojich početných článkov: „*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. [S vekom sa niektoré veci zlepšujú. Žiaľ, smernica o poukazoch, na ktorej obsahu sa členské štáty dohodli až po dlhom čase, medzi ne nepatrí]*“[2].

2. Zrejme mal pravdu, pretože uvedená smernica[3] napriek svojmu pomerne dlhému legislatívnemu vývoju predchádzajúcemu jej vzniku (návrh Komisie pochádza z roku 2012) a pomerne krátkej existencii (lehota na transpozíciu smernice, ktorá nadobudla účinnosť v roku 2016, uplynula 31. decembra 2018) už vyvolala viacero konaní v Luxembursku.[4] V tomto prejudiciálnom konaní musí Súdny dvor opäť odpovedať na otázky, ktoré sa otvárajú v súvislosti s novými článkami 30a a 30b smernice o DPH[5] týkajúcimi sa daňového zaobchádzania s poukazmi z hľadiska DPH.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

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

3 Smernica Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi (ďalej len „smernica o poukazoch“) (Ú. v. EÚ L 177, 2016, s. 9).

4 Rozsudky z 18. apríla 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342), a z 28. apríla 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Okrem tohto konania ešte prebieha konanie vo veci C-472/24.

5 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) (Ú. v. ES L 347, 2006, s. 1), v znení platnom v spornom období. Uvedené články boli vložené už citovanou smernicou o poukazoch.

3. Vo veci samej ide o bežný vernostný program, v rámci ktorého zákazníci zbierajú body za nákupy, ktoré môžu použiť pri ďalšom nákupe. V konečnom dôsledku body vedú k tomu, že ďalší nákup je pre zákazníka „lacnejší“, či už sa body odpočítajú od ceny, alebo – ako v tomto prípade – sa dodatočne zakúpi ďalší tovar z bonusového obchodu. Podľa vnútroštátneho súdu je rozhodujúca otázka, či už samotné vydanie takýchto bodov treba považovať za poukaz v zmysle smernice o DPH.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Právny rámec tvorí smernica o DPH. Jej článok 30a znie takto:

„Na účely tejto smernice sa použijú tieto vymedzenia pojmov:

1. ‚poukaz‘ je nástroj, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom sa na ňom alebo v súvisiacej dokumentácii uvádza tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov vrátane podmienok použitia takéhoto nástroja;

2. ‚jednoúčelový poukaz‘ je poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb;

3. ‚viacúčelový poukaz‘ je poukaz iný ako jednoúčelový poukaz.“

5. Článok 30b smernice o DPH stanovuje:

„1. Každý prevod jednoúčelového poukazu vykonaný zdaniteľnou osobou konajúcou vo vlastnom mene sa považuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za jednoúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, sa nepovažuje za samostatnú transakciu. …

2. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za viacúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH v súlade s článkom 2, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH. …“

6. Články 30a a 30b smernice o DPH boli vložené smernicou o poukazoch. Odôvodnenia 1, 4 a 6 smernice o poukazoch znejú:

„(1) V smernici Rady 2006/112/ES sa ustanovujú…. Tieto pravidlá však nie sú dostatočne jasné ani podrobné na zabezpečenie zhodného daňového zaobchádzania s transakciami, ktoré sa týkajú poukazov, a to až do takej miery, že to má nežiaduce dôsledky na riadne fungovanie vnútorného trhu.

(4) Tieto pravidlá by sa mali zamerať len na poukazy, ktoré možno vymeniť za tovar alebo služby. Uvedené pravidlá by sa však nemali zameriavať na nástroje, ktoré oprávňujú držiteľa na zľavu pri

nákupe tovaru alebo služieb, s ktorými ale nie je spojené žiadne právo na získanie takéhoto tovaru alebo služieb.

(6) S cieľom jasne určiť, čo je na účely DPH poukaz, a odlíšiť poukazy od platobných nástrojov je nevyhnutné vymedziť poukazy, ktoré môžu mať fyzickú alebo elektronickú podobu, a stanoviť ich základné vlastnosti, najmä podstatu nároku spojeného s poukazom a povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb.“

7. Hlava VII smernice o DPH má nadpis „Základ dane“. Článok 73 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v tejto hlave, stanovuje túto zásadu:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

8. Článok 73a smernice o DPH osobitne upravuje základ dane v prípade viacúčelového poukazu:

„Bez toho, aby bol dotknutý článok 73, základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb na základe viacúčelového poukazu sa rovná protihodnote zaplatenej za poukaz alebo, v prípade absencie informácie o tejto protihodnote, peňažnej hodnote, ktorá je uvedená na samotnom viacúčelovom poukaze alebo v súvisiacej dokumentácii, zníženej o sumu DPH vzťahujúcu sa na dodaný tovar alebo poskytnuté služby.“

B. Švédske právo

9. Vo Švédsku bola smernica o DPH transponovaná do vnútroštátneho práva zákonom Mervärdesskattelagen 2023:200 [zákon (2023:200) o dani z pridanej hodnoty].

10. Podľa kapitoly 2 § 26 tohto zákona je poukaz nástrojom, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty, okrem iného za dodanie tovaru. Tovar, ktorý má byť dodaný, alebo totožnosť možných dodávateľov musia byť uvedené buď na nástroji, alebo v súvisiacej dokumentácii, vrátane podmienok používania nástroja. Kapitola 2 § 27 upravuje, čo sa rozumie pod jednoúčelovým alebo viacúčelovým poukazom. Kapitola 5 § 40 až 44 a kapitola 8 § 2 až 4 tohto zákona obsahujú ustanovenia, ktoré zodpovedajú článkom 30b, 73 a 73a smernice o DPH.

III. Skutkový stav

11. Spoločnosť Lyko Operations AB (ďalej len „Lyko“) predáva v kamenných obchodoch a online výrobky na starostlivosť o vlasy a kozmetické výrobky. Lyko chce vypracovať zákaznícky vernostný program a z tohto dôvodu požiadala Skatterättsnämnd (Komisia pre daňové právo, Švédsko) o stanovisko týkajúce sa DPH, aby zistila, ako sa má program posudzovať z hľadiska DPH.

12. Podľa návrhu by mali mať zákazníci (všetci sú súkromné osoby) spoločnosti Lyko možnosť bez dodatočných nákladov zúčastňovať sa na jej zákazníckom vernostnom programe. Program spočíva v tom, že zákazníci pri každom bežnom nákupe získajú body, ktoré môžu následne, t. j. pri ďalšom nákupe, vymeniť za tovary, ktoré sú v obchode ponúkané za body. Uplatnenie bodov je možné len

v spojení s novým bežným nákupom. Ponuka produktov v obchode za body pozostáva z tovaru z bežného sortimentu. Tovar bude mať prevažne nízku hodnotu, ale môže podliehať rôznym sadzbám DPH.

13. Každému z týchto produktov je priradená cena v bodoch a ceny sú stanovené tak, aby zákazníci v obchode za body získali tovary, ktoré zodpovedajú približne dvom až desiatim percentám ich pôvodných nákupov. Každý bod, ktorý zákazník uplatní, môže byť spojený s celkovými nákupmi v danom mesiaci, za ktoré sa body získavajú, a najstaršie body sa vždy použijú ako prvé. Body nie je možné vymeniť za peniaze ani kúpiť. Sú osobné a neprevoditeľné. Tovar v obchode za body nie je možné zakúpiť kombináciou bodov a peňažnej platby. Získané body strácajú platnosť, ak nie sú použité do dvoch rokov.

14. Body udelené v rámci zákazníckeho vernostného programu zaväzujú Lyko dodať zákazníkom tovar, ak zákazník získal dostatočný počet bodov a chce ich uplatniť pri svojom ďalšom nákupe. Podrobné podmienky používania bodov budú oznámené zákazníkom, ktorí sa rozhodnú zúčastniť sa na programe.

15. Lyko položila otázku, či vernostný program znamená, že svojim zákazníkom poskytuje poukaz (viacúčelový poukaz) v podobe bodov. V takom prípade chcela vedieť, ako sa má vypočítať základ dane, ak sa body uplatnia v obchode za body na tovary, keďže zákazník za poukaz neplatí osobitne a poukazu nie je priradená žiadna peňažná hodnota. Obe otázky sa týkajú prípadov, keď Lyko dodáva tovary zákazníkom v rámci Švédska, a to tak v súvislosti s pôvodnou transakciou, ako aj pri uplatnení bodov.

16. Komisia pre daňové právo odpovedala na tieto otázky v tom zmysle, že vernostný program neznamená, že Lyko prevádza poukazy na svojich zákazníkov. Účelom poukazu je predstavovať doklad o hodnote, t. j. doklad o tom, že držiteľ vopred zaplatil napríklad za dodanie tovaru. Body vo vernostnom programe nemajú určitú peňažnú hodnotu.

17. Skatteverk (Daňový úrad, Švédsko) a aj Lyko podali odvolanie proti daňovému stanovisku na vnútroštátny súd, pričom daňový úrad žiada potvrdenie daňového stanoviska. V konaní pred vnútroštátnym súdom daňový úrad zdôrazňuje, že body nie sú poukazom, ktorý má určitú hodnotu a je prevoditeľný, ale len možnosťou vybrať si ďalší tovar po tom, ako si zákazník zakúpi iný tovar za určitú sumu.

18. Lyko naopak zastáva názor, že body spĺňajú všetky požiadavky podľa článku 30a smernice o DPH, a preto predstavujú poukazy, aj keď zákazníci za body osobitne neplatia. Ak zákazníci, ktorí sa zúčastnili na vernostnom programe, uskutočnia nákup, dostanú za svoju protihodnotu jednak vybraný tovar a jednak body za svoje peniaze (protihodnota).

IV. Prejudiciálne konanie

19. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) sa predovšetkým pýta, či na to, aby išlo o poukaz v zmysle smernice o DPH, je potrebné, aby zákazníci za body zaplatili a aby mali určitú peňažnú hodnotu. Na základe uvedeného konanie prerušil a predložil Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje nástroj v podobe bodov – ako je nástroj, o ktorý ide vo veci samej – poukaz v zmysle článku 30a smernice o DPH, ak sa body udeľujú na základe zákazníckeho vernostného programu navrhnutého tak, aby zákazník, ktorý nakupuje tovar, získal body podľa objemu nákupov a bol tak pri budúcich nákupoch oprávnený použiť body na získanie ďalšieho tovaru zo sortimentu predajcu?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, ako sa má určiť základ dane podľa článku 73a smernice o DPH, keď sa body použijú na získanie tovaru od predajcu?“

20. V konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky Lyko, švédska daňová správa, Belgické kráľovstvo a Európska komisia. Súdny dvor sa podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku rozhodol, že ústne pojednávanie sa neuskutoční.

V. Právne posúdenie

A. Na pochopenie prejudiciálnych otázok

21. Predložený návrh na začatie prejudiciálneho konania vychádza zo žiadosti o daňové stanovisko. Lyko sa pýta, ako sa má plánovaný zákaznícky vernostný program posudzovať z hľadiska DPH. Spornou otázkou je predovšetkým to, či získanie bodov možno považovať za vydanie poukazu. Vnútroštátny súd však nevysvetľuje, aké sú rozdielne dôsledky z hľadiska DPH, ak sa vychádza z existencie poukazu a ak nie. To by Súdnemu dvoru značne uľahčilo pochopenie prejudiciálnych otázok a nemusel by sa zaoberať relevantnosťou prejudiciálnych otázok pre rozhodnutie vo veci samej.

22. Ak to chápem správne, skutočnou otázkou, o ktorej sa má rozhodnúť, je, ako sa má z hľadiska DPH zaobchádzať s *nevyužitými bodmi*. To by sa mohlo posudzovať odlišne v závislosti od existencie poukazu. Po zmene smernice o DPH smernicou o poukazoch sú „platby“ na viacúčelové poukazy (na rozdiel od jednoúčelových poukazov) zdaniteľné až vtedy, keď sa poukaz uplatní. Ak sa nikdy neuplatní, táto suma nepodlieha DPH. Preto majú všetky podniky zvýšený záujem vyhnúť sa existencii jednoúčelových poukazov. To sa dá dosiahnuť relatívne jednoducho,[6] a to vydaním poukazu, ktorý možno použiť na produkty s rôznymi sadzbami dane. To je aj prípad bodov v tomto konaní.

[6] V odbornej literatúre sa nachádzajú takéto tvrdenia: „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. In: *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 27 (34).
Jednoúčelovým poukazom sa v praxi v čo najväčšej miere vyhýba. Pozri: WILLE, P.: New VAT Rules for Vouchers. In: *International VAT Monitor*, 2019, s. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems.“

23. Ak sa body majú považovať za viacúčelový poukaz, potom by sa protihodnota, ktorá pripadá na tieto nevyužité body, v zásade nemala zdaňovať. Ak sa však body majú považovať len za akýsi systém zliav, potom majú daňovo zvýhodňujúci účinok len vtedy, keď sa uplatnia. V takom prípade by totiž pri prvom nákupe tovaru bola účtovaná plná DPH a až pri uplatnení bodov by boli produkty zakúpené za znížené ceny, čo by potom znížilo aj daň. To by vysvetľovalo záujem spoločnosti Lyko o extenzívny výklad pojmu poukaz a o zaobchádzanie s bodmi vlastného zákazníckeho vernostného programu ako s viacúčelovými poukazmi.

B. O prvej prejudiciálnej otázke

24. Prvá otázka sa týka vymedzenia pojmu poukaz v zmysle článku 30a smernice o DPH. Je potrebné vyjasniť, či získanie bodov zákazníkom možno považovať za vydanie poukazu, aj keď pri získaní bodov nie je známy ani tovar, ani hodnota tovaru, ktorý možno za tieto body získať.

25. Vymedzenie pojmu poukaz v článku 30a ods. 1 smernice o DPH obsahuje dve kumulatívne podmienky. Na jednej strane na poukaze alebo v jeho podmienkach musí byť uvedený buď dodávaný tovar, alebo možný dodávateľ. Na druhej strane musí existovať *povinnosť* prijať body ako protihodnotu *za* dodanie tovaru. Táto posledná podmienka odlišuje poukaz od „obyčajnej“ zľavy, ktorá podľa odôvodnenia 4 smernice o poukazoch nespadá pod článok 30a smernice o DPH (pozri časť 1 nižšie).

26. Niektorí účastníci konania sa však domnievajú, že poukazom môže byť len niečo, čo bolo získané za určitú hodnotu, ktorú poukaz preukazuje. V prípade bodov to však tak nie je. V tejto súvislosti je potrebné preskúmať, či uvedenie určitej hodnoty na poukaze je nepísanou podmienkou, alebo či stačí, že body sú získané v rámci odplatného procesu a ich konkrétna hodnota sa prejaví až pri ich uplatnení (pozri časť 2 nižšie).

27. V konečnom dôsledku sa mi však zdá, že celá otázka sa nakoniec zúži na správne daňové zaobchádzanie s nevyužitými bodmi. To sa podľa môjho názoru môže úplne líšiť v prípade viacúčelového poukazu, ktorý predstavuje určitú hodnotu, a viacúčelového poukazu, ktorý predstavuje iba určiteľnú hodnotu. Na tento účel nie je potrebné rozširovať vymedzenie pojmu poukaz o nepísanú podmienku (pozri časť 3 nižšie).

1. Písomné podmienky: určité údaje a povinnosť prijať body ako protihodnotu

28. Aby vydané body mohli byť považované za poukaz v zmysle článku 30a ods. 1 smernice o DPH, musia byť splnené dve kumulatívne podmienky.[7] Po prvé dodávaný tovar alebo možný dodávateľ musia vyplývať z poukazu alebo z jeho podmienok. To sa v tomto prípade zdá byť splnené. Podrobnejšie podmienky používania bodov sa – podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania – oznamujú zákazníkom, ktorí sa rozhodnú zúčastniť sa na programe. Táto podmienka je teda splnená. Ako správne uvádza Komisia, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania to však nevyplýva úplne.

29. Po druhé zákaznícky vernostný program musí zakladať povinnosť akceptovať body ako protihodnotu za dodanie tovaru. Okrem švédskej daňovej správy sú všetky zúčastnené strany (t. j. Komisia, Lyko a Belgicko) toho názoru, že táto podmienka je splnená. Podľa môjho názoru

[7] Rozsudok z 28. apríla 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, body 20 a 21). Pozri, čo sa týka jednoúčelových poukazov, rozsudok z 18. apríla 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 36).

to tak nie je, ako správne uvádza švédska daňová správa vo svojich pripomienkach. Poukazy sa totiž odlišujú od nástrojov na zníženie ceny, na ktoré sa článok 30a smernice o DPH práve nevzťahuje (pozri odôvodnenie 4 smernice o poukazoch).

30. Nástroje na zníženie ceny nezaväzujú nikoho k dodaniu tovaru pri predložení poukazu, ale len k zníženiu ceny, ak sa zákazník zaviaže kúpiť tovar. Sú motivačným prvkom na *ďalšie* odplatné dodávky, pretože ich zľavou (cenovou alebo tovarovou) znižujú cenu. Sú však závislé od inej transakcie, na ktorú sa zľava vzťahuje. Naopak poukazy, na ktoré sa vzťahuje článok 30a smernice o DPH, obsahujú samostatnú povinnosť, ktorá je vyvolaná výlučne zákazníkom, prijať ich ako protihodnotu (alebo ak hodnota poukazu nie je dostatočná, podľa voľby zákazníka aj ako časť protihodnoty) za dodávku. Rozhodujúce je, že poukaz môže držiteľ samostatne uplatniť ako protihodnotu za dodanie tovaru alebo službu.

31. V tomto prípade to tak nie je. Body nazbierané v spoločnosti Lyko nezakladajú zákazníkovi nárok (a tým ani povinnosť spoločnosti Lyko) použiť ich *ako protihodnotu za dodávku* (resp. prijať ich). Ak správne chápem skutkový stav, Lyko nie je povinná na predloženie bodov dodať vecnú odmenu. Vnútroštátny súd v prvej otázke výslovne poukazuje na to, že zákaznícky vernostný program je koncipovaný tak, že zákazník je oprávnený použiť body len *v spojení s budúcim nákupom*, aby v rámci tohto ďalšieho nákupu získal ďalšie tovary zo sortimentu spoločnosti Lyko.

32. Body však nezakladajú *povinnosť dodávateľa* dodať tovar, ale môžu byť použité len na základe (ďalšej) *povinnosti zákazníka* k ďalšiemu nákupu. Až v rámci tohto nákupu je možné body použiť na dodatočné získanie ďalšieho tovaru (odmena). *Povinnosť dodávateľa* je však nevyhnutná, aby vôbec vznikol poukaz. Iba vtedy môže byť napríklad podľa článku 30b ods. 1 smernice o DPH už samotný prevod (jednoúčelového) poukazu považovaný za dodanie tovaru. To vyplýva už z vymedzenia pojmu poukaz v článku 30a ods. 1 smernice o DPH a je to podmienka, ktorú musia spĺňať všetky poukazy, teda aj (viacúčelové) poukazy.

33. V danom prípade získané body – z ekonomického hľadiska – nezaväzujú k dodaniu odmeny, ale oprávňujú zákazníka „len“ k „výhodnejšiemu“ ďalšiemu nákupu.[8] Uplatnením bodov sa pre neho tento druhý nákup zlacní – cena druhého nákupu (tovar a odmena) zostáva nezmenená – o hodnotu vybranej odmeny. Ešte jasnejšie by to bolo, keby body pri druhom nákupe neoprávňovali na výber vecnej odmeny, ale na čiastočné zníženie kúpnej ceny.

34. Inak by to bolo len v prípade, ak by body mohli byť uplatnené na odmenu nezávisle od ďalšieho nákupu. V takom prípade by boli splnené podmienky článku 30a smernice o DPH. Keďže to však nie je tento prípad, body nepredstavujú poukaz v zmysle smernice o DPH, ale len zníženie ceny.

2. Nepísaná podmienka: vyjadrenie určitej hodnoty prostredníctvom poukazu?

35. Vo svojich pripomienkach Belgicko a Komisia zdôrazňujú, že účelom poukazu je preukázať hodnotu, t. j. preukázať, že držiteľ vopred zaplatil napríklad za dodanie tovaru. Body vo vernostnom programe však nemajú určitú peňažnú hodnotu. V tomto ohľade obidvaja účastníci vychádzajú z ďalšej nepísanej podmienky, podľa ktorej musí byť poukaz získaný odplatne a už v čase vydania musí predstavovať *určitú* hodnotu.

[8] Podobne aj rozsudok z 27. marca 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, body 12 a 13).

36. Táto argumentácia ma však nepresvedčila. Na jednej strane nie je v danom prípade potrebná, pretože aj bez tejto nepísanej podmienky ide len o nástroj na zníženie ceny, a nie o poukaz. Na druhej strane by táto nepísaná podmienka zbytočne obmedzila pôsobnosť článkov 30a a 30b smernice o DPH.

37. Klasický poukaz (poukaz v určitej hodnote) sa síce vyznačuje tým, že osoba vopred zaplatí peniaze za dodávku alebo inú službu zdaniteľnej osoby, ktorá má byť poskytnutá neskôr – ktorá je čiastočne ešte bližšie neurčená, čiastočne už stanovená. Články 30a a 30b smernice o DPH boli podľa druhej vety odôvodnenia 1 smernice o poukazoch práve vytvorené, pretože doterajšie pravidlá neboli považované za „dostatočne jasné ani podrobné na zabezpečenie zhodného daňového zaobchádzania s transakciami, ktoré sa týkajú poukazov, a to až do takej miery, že to má nežiaduce dôsledky na riadne fungovanie vnútorného trhu“. Dôvodom bola vynaliezavosť podnikov v rôznych členských štátoch pri získavaní zákazníkov a ich motivovaní k ďalším nákupom.

38. Ak by sa pojem poukaz chápal veľmi reštriktívne a len v klasickom zmysle, cieľ tejto smernice by sa vo veľkej miere nenaplnil, pretože v prípade všetkých ostatných (novších) nástrojov by sa opäť uplatňovali ostatné nie „dostatočne jasné ani podrobné“ pravidlá. Zdá sa mi preto nepravdepodobné, že nové pravidlá by mali zahŕňať len klasické poukazy v určitej hodnote.

39. Ako správne uvádza Lyko, aj takzvaná karta na pečiatkovanie, podľa ktorej je po desiatich (pečiatkou potvrdených) nákupoch jeden nákup zadarmo, môže predstavovať poukaz na dodanie jedenásteho tovaru. Rozhodujúce je „len“ to, či jedenásty tovar musí byť dodaný samostatne, alebo je to možné len v spojení s jedenástym nákupom (kúp dva, zaplať jeden). V druhom prípade by išlo len o zľavu z jedenásteho nákupu.

40. Odôvodnenie 6 smernice o poukazoch potvrdzuje tento výsledok. Podľa neho je nevyhnutné vymedziť poukazy a stanoviť ich základné vlastnosti, najmä podstatu nároku spojeného s poukazom a povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb. Skutočnosť, že poukaz musí mať v okamihu vystavenia už stanovenú, pevnú peňažnú hodnotu, nie je uvedená ani v tomto odôvodnení, ani v článku 30a ods. 1 smernice o DPH.

41. Súdny dvor už pritom rozhodol, že pre kvalifikáciu poukazu sú rozhodujúce iba kritériá uvedené v článku 30a.[9] To už samo osebe vylučuje ďalšie nepísané kritériá.

42. V dôsledku uvedeného nie je dôležité, či body, ktoré sú predmetom sporu, sú podobné klasickým poukazom, ale či sú splnené podmienky článku 30a smernice o DPH. Ten však nevyžaduje, aby poukaz bolo možné získať len za peniaze a aby od začiatku reprezentoval určitú hodnotu. Stačí, aby poukaz mohol byť použitý ako protihodnota za inú dodávku alebo inú službu u tretej osoby a aby z poukazu (alebo zo súvisiacej dokumentácie) vyplývalo, aký tovar má byť dodaný alebo kto je možným dodávateľom.

43. Body získané pri prvom nákupe majú peňažnú hodnotu ako pri ich získaní, tak aj pri ich uplatnení. Pri získaní sú body viazané na cenu prvého nákupu a v tomto zmysle ich zákazník získava (odplatne) spolu s nakúpeným tovarom – ako správne uvádza Lyko vo svojich pripomienkach. To, že sú tieto body pripísané zákazníkovi bezodplatne, sa v prípade bodov

[9] Rozsudok z 18. apríla 2024, Finanzamt O (Jednoúčelový poukaz) (C-68/23, EU:C:2024:342, bod 55).

závislých od transakcie dá tvrdiť ťažko. Na rozdiel od tvrdenia Belgicka na tom nemení nič ani skutočnosť, že ostatní zákazníci, ktorí sa nezúčastňujú zákazníckeho vernostného programu, by za tovar zaplatili rovnakú cenu.

44. Mimo osobných vzťahov sa totiž predpokladá, že žiadna spoločnosť nedáva darčeky neznámym tretím osobám. Každý „darček“ je buď zaplatený vopred, alebo sa zaplatí dodatočne, pretože je zahrnutý v cenách podniku. Obzvlášť jasné je to v prípade bodov závislých od transakcie, pretože tieto body sa pri nákupe, ktorý zabezpečuje príslušnú transakciu, zaplatia v rámci transakcie, ku ktorej sa viažu.

45. Hovoriť o bodoch získaných na základe transakcie ako o „bezodplatne získaných“ bodoch je nereálne a nezodpovedá ekonomickej realite. Nikomu by nenapadlo, že pri reklamnej akcii (kúp tri plechovky, zaplať len dve) ide o darček, alebo bezodplatné dodanie tretej plechovky. Všetky plechovky sú získané odplatne, len jeden zákazník (ktorý si zakúpil tri plechovky) zaplatil za plechovku o 33,33 % menej ako druhý zákazník, ktorý si kúpil len jednu plechovku alebo dve plechovky.

46. Rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Kuwait Petroleum [10], ktoré je s tým možno v rozpore, nie je v tomto prípade relevantné. Súdny dvor v tejto veci pripísal rozhodujúci význam skutočnosti, že poukazy boli označené ako darček a ich prijatie bolo na voľnej voľbe zákazníkov. V tomto prípade však body získavajú len osoby, ktoré sa zúčastňujú zákazníckeho vernostného programu (alebo, aby sme zostali pri príklade s plechovkami: ktoré si vedome kúpia tri plechovky). Body sa im pripisujú na základe transakcie a body sa správne neoznačujú ako darček. V tomto ohľade ide o inú situáciu. Zákazníci, ktorí sa zúčastňujú zákazníckeho vernostného programu, platia jednak za tovar (primárne), jednak za získané body (sekundárne). Už v okamihu ich získania tieto body symbolizujú (v tom čase však ešte neurčenú) hodnotu získanú odplatne.

47. Pri ich uplatnení body symbolizujú už určitú hodnotu. Tá je však dovtedy variabilná (podľa spoločnosti Lyko sa pohybuje medzi dvoma a desiatimi percentami predchádzajúcej transakcie) a závisí od zvolenej odmeny pri druhom nákupe. Preto nemožno tvrdiť, že body nemajú žiadnu hodnotu, ale majú hodnotu, ktorá sa prejaví až neskôr, pretože závisí od zvolenej odmeny, a dovtedy nie je vyjadrená v peniazoch, ale v bodoch. Preto nemajú určitú hodnotu, ale určiteľnú hodnotu.

48. Táto variabilita alebo neurčitosť hodnoty bodov (ako protihodnota za dodanie odmeny) je však v právnych predpisoch o dani z pridanej hodnoty bezvýznamná. Ako som už uviedla v inom konaní, [11] neistota týkajúca sa výšky protihodnoty nespochybňuje jej charakter protihodnoty za dodávku alebo inú službu. Jediný rozsudok Súdneho dvora (vec Baštová [12]), z ktorého by sa mohlo vyvodiť niečo iné, nie je v tomto prípade relevantný (týkal sa otázky, či u víťaza konských dostihov došlo k transakcii vo forme výhry v dostihoch, čo bolo správne zamietnuté). Na druhej strane pri bližšom skúmaní ju nemožno vykladať tak extenzívne. [13]

[10] Rozsudok z 27. apríla 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, bod 30 a nasl.).

[11] Návrhy, ktoré som predniesla vo veci Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, body 49 a 50).

[12] Rozsudok z 10. novembra 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 36).

[13] Tak už v návrhoch, ktoré som predniesla vo veci Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, bod 62 a nasl.).

49. Článok 73 smernice o DPH naopak ukazuje, že do základu dane patrí všetko, čo tvorí *protihodnotu*. Podľa judikatúry Súdneho dvora táto protihodnota nemusí byť peňažná,[14] ale musí sa dať vyjadriť v peniazoch.[15] To by malo platiť aj pre vecný poukaz, ktorý obsahuje povinnosť odovzdať držiteľovi vec uvedenú v poukaze (alebo určiteľnú vec).

50. Potvrdzuje to nakoniec aj nový článok 73a smernice o DPH, ktorý zavádza určité osobitné pravidlá na určovanie základu dane pre viacúčelové poukazy. Tieto osobitné pravidlá však článok 73a výslovne stanovuje „bez toho, aby bol dotknutý článok 73“ smernice o DPH.

51. Ak však podľa článku 73 smernice o DPH stačí, aby protihodnota (v tomto prípade poukaz) mohla byť vyjadrená v peniazoch, potom podľa tohto článku 73 stačí, aby hodnota bodov (ako protihodnoty) mohla byť stanovená v okamihu dodania. Keďže v tomto momente je hodnota odmeny stanovená, je stanovená aj hodnota bodov na určenie základu dane podľa článku 73. To potom výslovne postačuje aj podľa článku 73a („bez toho, aby bol dotknutý článok 73“).

52. Na rozdiel od pripomienok Komisie znenie článku 73a smernice o DPH teda neumožňuje vyvodiť, že poukaz existuje len vtedy, ak je jeho hodnota vyjadrená pevnou cenou v čase vydania poukazu. Naopak (viacúčelový) poukaz existuje aj vtedy, ak je určený na ešte neurčenú vecnú odmenu a hodnota odmeny je stanovená až v okamihu výberu odmeny zákazníkom.

53. Skutočnosť, že presný obsah dodávky nie je do tej doby stanovený, je tiež bezvýznamná, pretože viacúčelový poukaz v zmysle článku 30a ods. 3 smernice o DPH je práve charakterizovaný takouto neistotou. Táto neistota sa akceptuje (a môže sa bez ďalších podmienok akceptovať), pretože podľa článku 30b ods. 2 smernice o DPH podlieha DPH až samotné odovzdanie tovaru za viacúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru akceptuje ako protihodnotu. Najneskôr v tomto momente je stanovený tovar, tak aj jeho hodnota, a tým aj hodnota poukazu. Naopak každý predchádzajúci prevod (a aj vydanie) tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH, a preto je uvedená neistota bezvýznamná.

54. V dôsledku toho by body, ak by obsahovali samostatný nárok na určitú odmenu, mali byť považované za poukaz. Ak odmena ešte nie je stanovená (a preto nie je možné napríklad určiť príslušnú sadzbu dane), ide o viacúčelový poukaz, ktorého vydanie nemá žiadne daňové dôsledky. Až uplatnenie bodov by bolo dodaním (odmeny) za protihodnotu (vo forme poukazu). Pri tomto uplatnení by sa prejavila hodnota poukazu a mohla by sa určiť na základe zvolenej odmeny. Na základe uplatnenia by sa potom zdanilo dodanie odmeny. V súlade s tým by (až) toto uplatnenie znížilo základ dane z nákupu, pri ktorom boli body získané.

3. Zaobchádzanie s nevyužitými bodmi

55. Týmto výsledkom by však ešte nebolo rozhodnuté, ako by sa malo postupovať s nevyužitými bodmi zo strany spoločnosti Lyko, ak by sa tieto body mali považovať za poukaz.

56. V prípade bežného viacúčelového poukazu, ktorý sa nadobúda odplatne, ktorý predstavuje určitú cenu, ale nikdy sa nevyužije, má ustanovenie článku 30b smernice o DPH za následok, že sa neuplatňuje žiadna daň z pridanej hodnoty. Je to logické, pretože zákazník síce vynakladá

[14] Výslovne rozsudok z 8. mája 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Protihodnota v akciách) (C-241/23, EU:C:2024:392, bod 22), podobne aj rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 36).

[15] Rozsudky z 8. mája 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Protihodnota v akciách) (C-241/23, EU:C:2024:392, bod 23); z 10. januára 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, bod 35); rozsudok z 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 36), a rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, bod 23).

finančné výdavky, ale nedochádza ku žiadnej transakcii. Samotná možnosť uplatnenia poukazu zjavne nestačila tvorcovi smernice na to, aby už predpokladal zdaniteľnú a dani podliehajúcu transakciu.

57. Zľava z prvého alebo druhého nákupu by naopak viedla k nižšiemu zdaneniu len vtedy, ak by bola aj uplatnená. Je to logické, pretože až do uplatnenia zákazník vynaložil určitú sumu za dodávku alebo inú službu a zdaniteľná osoba za ňu dostala určitú sumu.

58. Viacúčelový poukaz, ktorý nemá určitú, ale len určiteľnú hodnotu, sa pohybuje medzi určitým viacúčelovým poukazom a zľavou. Správne zdanenie daňou z pridanej hodnoty je však možné bez toho, aby bolo potrebné obmedzovať pojem poukaz.

59. Viacúčelový poukaz, ktorý nemá určitú, ale len určiteľnú hodnotu, môže mať podľa článkov 30a a 30b smernice o DPH daňové dôsledky z pohľadu DPH až vtedy, keď sa táto určiteľná hodnota konkretizuje. Ak k tomu dôjde až v momente uplatnenia, tento poukaz nemá do tej doby žiadny vplyv, ani na základ dane prvého nákupu.

60. Ak sa body nevyužijú, základ dane z prvého nákupu zostáva nezmenený z hľadiska predajcu – dostal určitú sumu za tovar – ako aj z hľadiska zákazníka – zaplatil určitú sumu za získaný tovar – a je zdaniteľný v plnej výške. Rozdelenie tohto základu dane (na zdaniteľnú časť za tovar a nezdaniteľnú časť za poukaz) nie je možné pri vydaní poukazu s určiteľnou hodnotou (na rozdiel od vydania viacúčelového poukazu s určitou hodnotou), pretože určiteľnú hodnotu poukazu nie je bez jeho uplatnenia možné stanoviť.

61. To isté by platilo, ak by nešlo o poukaz. V takom prípade by body predstavovali iba možnosť určitého druhu zľavy, ktorá by mala daňový účinok až vtedy, ak by sa táto zľava uplatnila. To by však bolo možné až pri druhom nákupe.

62. To je jasne uvedené v článku 79 smernice o DPH, podľa ktorého *poskytnuté* zľavy nie sú zahrnuté do základu dane z pridanej hodnoty. Body samy osebe však ešte nie sú poskytnutou zľavou, ale len možnosťou zľavy. Zníženie ceny po realizácii transakcie (v tomto prípade prvého nákupu) síce podľa článku 90 smernice o DPH vedie k zníženiu základu dane, ale predpokladá aj realizáciu zníženia ceny. To by bolo splnené až po uplatnení bodov, teda po získaní odmeny.[16]

C. O druhej prejudiciálnej otázke

63. Keďže z odpovede na prvú otázku vyplýva, že v danom prípade vydanie bodov, ktoré možno uplatniť na odmenu až spolu s ďalším nákupom, nepredstavuje poukaz v zmysle článku 30a smernice o DPH, ale skôr je potrebné ho považovať za jednoduché zníženie ceny, na druhú otázku nie je potrebné odpovedať.

[16] Rovnako rozsudok nemeckého Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 16. januára 2020 – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361, ešte k starej právnej situácii v práve Únie.

VI. Návrh

64. Na základe uvedeného navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Högsta Förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), takto:

Vydanie bodov v rámci zákazníckeho vernostného programu, ktorý je koncipovaný tak, že zákazník, ktorý nakúpi tovar, získa body podľa objemu nákupu a následne v súvislosti s budúcim nákupom je oprávnený použiť body na získanie ďalších tovarov zo sortimentu predajcu, nepredstavuje poukaz v zmysle článku 30a smernice 2006/112. Chýba totiž (samostatná) povinnosť prijať tieto body ako protihodnotu za dodanie tovaru. Takýto bodový systém preto predstavuje iba zľavu z budúceho nákupu.