Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKATEN
JULIANE KOKOTT
föredraget den 11 september 2025 [1]

Mål C-436/24

Skatteverket
mot
Lyko Operations AB

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen, Sverige)

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskatt) – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 30a och 30b – Definition av begreppet voucher – Lojalitetsprogram med poäng som förvärvas i relation till storleken på inköpen – Beskattning av tilldelningen av poängen – Beskattning av inlösen av poängen – Beskattning av förfallna poäng”

I. Inledning

1. Ben Terra, en i mervärdesskattekretsar välkänd och högt respekterad forskare i skatterätt, som tyvärr gick bort i tidig ålder, skrev i en av sina många uppsatser: ”*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. Tydligen hade han rätt, eftersom direktivet i fråga, [3] trots sin ganska långa historia (kommissionens förslag går tillbaka till år 2012) och sin tämligen korta existens (tidsfristen för införlivande av direktivet, som trädde i kraft 2016, löpte ut den 31 december 2018), redan har givit upphov till ett antal mål i Luxemburg. [4] I denna begäran om förhandsavgörande ska EU-domstolen återigen besvara frågor som uppkommer till följd av de nya artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet [5] om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av vouchrar.

[1] Originalspråk: tyska.

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

[3] Rådets direktiv (EU) 2016/1065 av den 27 juni 2016 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller behandlingen av vouchrar (EUT L 177, 2016, s. 9).

[4] Dom av den 18 april 2024, Finanzamt O (Enfunktionsvouchrar) (C-68/23, EU:C:2024:342), och dom av den 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Vid sidan om förevarande mål är även målet C-472/24 anhängigt hos EU-domstolen.

[5] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet – EUT L 347, 2006, s. 1., i den version som är tillämplig för den aktuella perioden. De anförda artiklarna infördes genom det ovan nämnda voucherdirektivet.

3. I förevarande mål är det fråga om ett i praktiken vanligt förekommande kundlojalitetsprogram där kunderna i samband med sina köp samlar poäng, vilka de kan lösa in vid ett senare köp. I slutändan innebär poängen att nästa inköp blir ”billigare” för kunden, antingen genom att poängen kan dras av från priset eller genom att – som i detta mål – ytterligare en vara köps i en poängshop. Enligt den hänskjutande domstolen är den avgörande frågan huruvida redan tilldelningen av sådana poäng ska behandlas som en voucher i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Den rättsliga ramen utgörs av mervärdesskattedirektivet. Direktivets artikel 30a har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med:

1. *voucher*: ett instrument för vilket det föreligger en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och där de varor som ska levereras eller de tjänster som ska tillhandahållas eller de potentiella leverantörernas eller tillhandahållarnas identitet anges antingen på själva instrumentet eller i tillhörande dokumentation, inbegripet villkoren för användning av ett sådant instrument

2. *enfunktionsvoucher*: en voucher för vilken platsen för leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser, och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster, är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern,

3. *flerfunktionsvoucher*: en annan voucher än en enfunktionsvoucher.”

5. I artikel 30b i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”1. Varje överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i eget namn ska betraktas som en leverans av de varor eller tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Det faktiska överlämnandet av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en enfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska inte betraktas som en självständig transaktion.

…

2. Den faktiska leveransen av varorna eller det faktiska tillhandahållandet av tjänsterna i utbyte mot en flerfunktionsvoucher som godtas som ersättning eller partiell ersättning av leverantören eller tillhandahållaren ska vara föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2, medan varje föregående överlåtelse av den flerfunktionsvouchern inte ska vara föremål för mervärdesskatt. …”

6. Artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet infördes genom voucherdirektivet. Skälen 1, 4 och 6 i voucherdirektivet har följande lydelse:

”(1) Rådets direktiv 2006/112/EG innehåller regler om … Dessa regler är emellertid inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av

transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.

…

(4) Reglerna bör enbart inriktas på vouchrar som kan användas för inlösen mot varor eller tjänster. Reglerna bör emellertid inte inriktas på instrument som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid förvärv av varor eller tjänster men som inte medför någon rätt att ta emot sådana varor eller tjänster.

…

(6) För att tydligt slå fast vad som utgör en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja vouchrar från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera vouchrar, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.”

7. Avdelning VII i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Beskattningsunderlag”. I denna avdelning återfinns artikel 73, i vilken det föreskrivs följande princip:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8. I artikel 73a i mervärdesskattedirektivet regleras särskilt beskattningsunderlaget avseende en flerfunktionsvoucher:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73 ska beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som levereras eller tillhandahålls mot en flerfunktionsvoucher motsvara den ersättning som betalas för vouchern eller, i avsaknad av information om denna ersättning, det monetära värde som anges på själva flerfunktionsvouchern eller i tillhörande dokumentation, minus mervärdesskattebeloppet för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls.”

B. Svensk rätt

9. Mervärdesskattedirektivet är genomfört i svensk lagstiftning genom mervärdesskattelagen (SFS 2023:200).

10. Enligt 2 kap. 26 § i denna lag avses med voucher ett instrument för vilket det finns en skyldighet att godta det som ersättning eller partiell ersättning för bland annat leverans av varor. De varor som ska levereras eller de potentiella leverantörernas identitet måste anges antingen på instrumentet eller i tillhörande dokumentation som inbegriper villkoren för användning av instrumentet. I 2 kap. 27 § regleras definitionen av en enfunktions- respektive en flerfunktionsvoucher. I 5 kap. 40–44 §§ och i 8 kap. 2–4 §§ mervärdesskattelagen finns bestämmelser som motsvarar artiklarna 30b, 73 och 73a i mervärdesskattedirektivet.

III. Bakgrund

11. Lyko Operations AB (nedan kallat Lyko) säljer varor inom hårvård och skönhet i fysiska butiker och online. Lyko ska utforma ett kundlojalitetsprogram och ansökte om förhandsbesked gällande mervärdesskatt från Skatterättsnämnden för att få klarhet i hur programmet ska behandlas i mervärdesskattehänseende.

12. Av ansökan om förhandsbesked framgår att Lykos kunder, som är privatpersoner, utan extra kostnad kan delta i Lykos kundlojalitetsprogram. Programmet innebär att kunderna får poäng vid varje ordinarie köp som de sedan – närmare bestämt i samband med ett nytt köp – kan lösa in mot varor i bolagets poängshop. Inlösen kan endast ske i samband med ett nytt ordinarie köp. Produktutbudet i poängshopen består av varor ur bolagets ordinarie sortiment. Produkterna kommer huvudsakligen att vara av mindre värde, men kan omfattas av olika mervärdesskattesatser.

13. Varje produkt kommer att åsättas ett pris i poäng, och prissättningen kommer att vara sådan att kunderna får varor ur poängshopen motsvarande cirka två till tio procent av sina ursprungliga köp. Varje poäng som en kund löser in kommer att kunna kopplas till de sammanlagda köp under en viss månad som har genererat poängen, och de äldsta poängen kommer alltid att användas först. Poängen kommer inte att kunna lösas in mot pengar eller köpas för pengar. Poängen är personliga och kan inte överlåtas. Varorna i poängshopen kommer inte heller att kunna erhållas i utbyte mot en kombination av poäng och betalning i pengar. Förvärvade poäng kommer att gå förlorade om de inte utnyttjas inom två år.

14. De poäng som tilldelas inom ramen för kundlojalitetsprogrammet medför en skyldighet för Lyko att leverera varor till kunden när kunden har erhållit ett tillräckligt antal poäng och önskar lösa in dem i samband med sitt nästa köp. De närmare villkoren för användningen av poängen meddelas de kunder som väljer att delta i programmet.

15. Lyko frågade om lojalitetsprogrammet innebär att bolaget tillhandahåller sina kunder en voucher (flerfunktionsvoucher). Om så är fallet ville bolaget också få veta hur beskattningsunderlaget ska beräknas när poängen löses in i utbyte mot varor i poängshopen, då kunden inte utger någon särskild betalning för vouchern och den inte heller åsätts något monetärt värde. Båda frågorna avser situationen då Lyko, både i samband med ursprungstransaktionen och vid inlösen, levererar varor inom Sverige till sina kunder.

16. Skatterättsnämnden besvarade dessa frågor så, att lojalitetsprogrammet inte innebär att bolaget överlåter vouchrar till sina kunder. Syftet med en voucher är att den ska utgöra ett värdebevis, det vill säga ett bevis på att innehavaren har betalat i förväg för till exempel en leverans av en vara. Poängen i lojalitetsprogrammet saknar ett bestämt monetärt värde.

17. Skatterättsnämndens förhandsbesked har överklagats till den hänskjutande domstolen av både det svenska Skatteverket och Lyko. Skatteverket har yrkat att förhandsbeskedet ska fastställas. I målet vid den hänskjutande domstolen har Skatteverket framhållit att poängen inte utgör en voucher som har ett bestämt värde och som kan överlåtas, utan enbart en möjlighet att få välja ytterligare en vara efter att ha handlat andra varor för ett visst belopp.

18. Lyko har å sin sida ansett att poängen uppfyller samtliga villkor enligt definitionen i artikel 30a i direktivet och därmed utgör vouchrar, även om kunderna inte betalar särskilt för poängen. När de kunder som ingår i lojalitetsprogrammet gör ett köp får de alltså både den valda varan och poängen i utbyte mot ersättning.

IV. Begäran om förhandsavgörande

19. Högsta förvaltningsdomstolen önskar framför allt få klarlagt om det är nödvändigt, för att det ska röra sig om en voucher i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, att kunderna har betalat för poängen och att dessa ska ha ett bestämt monetärt värde. Med anledning av detta har Högsta förvaltningsdomstolen förklarat målet vilande och hänskjutit följande två frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”1. Utgör ett instrument i form av poäng – såsom det i målet aktuella – en voucher enligt definitionen i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet, när poängen tilldelas inom ramen för ett kundlojalitetsprogram som är utformat så att en kund som köper varor erhåller poäng i relation till storleken på inköpen och därefter i samband med ett kommande köp har rätt att använda poängen för att erhålla ytterligare varor från säljarens sortiment?

2. Om svaret på fråga 1 är ja, hur ska beskattningsunderlaget enligt artikel 73a i mervärdesskattedirektivet bestämmas när poängen utnyttjas för att erhålla varor från säljaren?”

20. I målet hos EU-domstolen har Lyko, Skatteverket, Konungariket Belgien och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Domstolen har med stöd av artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling.

V. Rättslig bedömning

A. Bakgrund till tolkningsfrågorna

21. Denna begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen grundar sig på en ansökan om förhandsbesked i skattefrågor hos Skatterättsnämnden. Lyko ställde i sin ansökan om förhandsbesked frågan hur det planerade kundlojalitetsprogrammet ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Den huvudsakliga tvistefrågan är huruvida redan förvärvet av poäng ska betraktas som utställandet av en voucher. Tyvärr har den hänskjutande domstolen inte förklarat vilka de olika mervärdesskatterättsliga följderna skulle vara för det fallet då en voucher bedöms föreligga och då en sådan inte anses föreligga. Detta skulle givetvis underlätta för EU-domstolen att förstå de tolkningsfrågor som har ställts, och EU-domstolen skulle inte behöva bekymra sig om huruvida de ställda frågorna är relevanta för att avgöra målet.

22. Om jag förstår saken rätt är den fråga som i själva verket är avgörande i detta mål hur *de poäng, vilka inte har inlösts*, ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende. Detta kan betraktas på olika sätt beroende på om det föreligger en voucher eller inte. Till följd av ändringen av mervärdesskattedirektivet genom voucherdirektivet ska ”förskottsbetalningarna” för en flerfunktionsvoucher (till skillnad från en enfunktionsvoucher) först beskattas när vouchern inlöses. Om vouchern aldrig inlöses är detta belopp inte heller mervärdesskattepliktigt. På grund av detta har alla företag ett ökat intresse av att undvika förekomsten av en enfunktionsvoucher.

Detta kan uppnås relativt enkelt[6] genom att utställa en voucher som kan användas för produkter med olika skattesatser. Så är även fallet med poängen i förevarande mål.

23. Om poängen ska behandlas som en flerfunktionsvoucher behöver den ersättning som kan hänföras till dessa icke inlösta poäng i princip inte beskattas. Om poängen emellertid ska betraktas som ett slags rabattsystem, har de en skattereducerande effekt först när och om de löses in. Detta beror på att det första inköpet av varorna i så fall skulle vara föremål för full mervärdesskatt, och först när poängen löses in skulle varor förvärvas till reducerade priser, vilket följaktligen även minskar skatten. Detta skulle kunna förklara Lykos intresse av en extensiv tolkning av begreppet voucher och av att få behandla poängen inom ramen för bolagets kundlojalitetsprogram som en flerfunktionsvoucher.

B. Den första tolkningsfrågan

24. Den första frågan avser definitionen av en voucher i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet. I detta mål ska klargöras, huruvida en kunds förvärv av poäng kan betraktas som ett utställande av en voucher, även om varken den vara eller värdet av den vara som kan köpas med dessa poäng är kända vid tidpunkten för förvärvet av poängen.

25. Definitionen av en voucher i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet innehåller två kumulativa villkor. För det första ska antingen den vara som ska levereras eller den potentiella leverantören anges på vouchern eller i dess villkor. För det andra ska det finnas en *skyldighet* att godta poängen som ersättning *för leveransen* av en vara. Det sistnämnda avgränsar vouchern från en ”enkel” prisreduktion, vilken enligt skäl 4 i voucherdirektivet inte omfattas av artikel 30a i mervärdesskattedirektivet (se i detta avseende avsnitt 1 nedan).

26. Några parter anser emellertid att en voucher endast kan vara något som har förvärvats till ett bestämt värde, vilket anges på vouchern. Så är emellertid inte fallet med ifrågavarande poäng. I detta avseende ska prövas om det är ett icke författningsreglerat villkor att uppgiften avseende ett bestämt värde ska anges på en voucher, eller om det är tillräckligt att poängen förvärvas tillsammans med varan inom ramen för ett köp och att poängens bestämda värde för första gången visar sig vid tidpunkten för inlösen (se i detta avseende avsnitt 2 nedan).

27. Enligt min mening förefaller i slutändan hela frågan koka ned till hur den korrekta skatterättsliga behandlingen av de icke inlösta poängen ska gå till. Jag anser att en sådan kan se olika ut beroende på om det rör sig om en flerfunktionsvoucher, som representerar ett bestämt värde, eller en flerfunktionsvoucher som endast motsvarar ett bestämbart värde. Mot denna bakgrund ska inte definitionen av begreppet voucher vidgas med ett villkor som inte är reglerat i en författning (se i detta avseende avsnitt 3 nedan).

[6] Sådana uttalanden går att finna i doktrinen: ”De goda nyheterna för beskattningsbara personer är dock att en enfunktionsvoucher enkelt kan omvandlas till en flerfunktionsvoucher genom att införa ett mått av ovisshet kring hur de tänkta (potentiella) leveranserna kommer att behandlas i mervärdesskattehänseende. Genom att omvandla en enfunktionsvoucher till en flerfunktionsvoucher kan beskattningsbara personer åtminstone få en likviditetsfördel, och potentiellt en faktisk besparing om flerfunktionsvouchern inte löses in.” – Terra, B.J.M./Terra, E.T., The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers, *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, s. 27 (34).
Enfunktionsvouchrar undviks, om möjligt, i praktiken. Se till exempel: Wille, P., *New VAT Rules for Vouchers*, International VAT Monitor 2019, s. 5 (6): ”MPVs should hopefully give rise to fewer problems.”

1. I författning reglerade villkor: vissa uppgifter och skyldigheten att godta poängen som ersättning

28. Två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att de poäng som tilldelas kunderna ska betraktas som en voucher i den mening som avses i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet.[7] För det första ska den levererade varan eller den potentiella leverantören anges på vouchern eller i dess villkor. Så verkar vara fallet i förevarande mål. De närmare villkoren avseende hur poängen kan nyttjas meddelas – i enlighet med redogörelsen i begäran om förhandsavgörande – de kunder som har valt att delta i programmet. I och med det torde det första villkoret vara uppfyllt. Såsom kommissionen med rätta har påpekat framgår detta inte helt klart av begäran om förhandsavgörande.

29. För det andra ska kundlojalitetsprogrammet innebära en skyldighet att godta poäng i utbyte mot en leverans av varor. Med undantag för Skatteverket är samtliga som yttrat sig i målet (det vill säga kommissionen, Lyko och Konungariket Belgien) av uppfattningen att detta villkor är uppfyllt. Jag anser att denna uppfattning är felaktig, i enlighet med vad Skatteverket korrekt har redogjort för i sitt yttrande. Vouchrarna ska nämligen särskiljas från de instrument för prisreduktion (se skäl 4 i voucherdirektivet) som inte omfattas av artikel 30a i mervärdesskattedirektivet.

30. Instrument för prisreduktion innebär inte att någon är skyldig att leverera en vara mot uppvisande av en voucher, utan endast att priset reduceras när kunden förbinder sig att köpa en vara. De utgör ett incitament för att få till stånd *ytterligare* en leverans mot ersättning, eftersom instrumenten gör leveransen billigare genom tillämpning av en rabatt (pris- eller varurabatt). De är emellertid beroende av en annan transaktion som prisreduktionen ska användas på. De vouchrar som omfattas av artikel 30a i mervärdesskattedirektivet medför däremot en självständig skyldighet, som endast kan utlösas av kunden, att godta dessa som ersättning (eller, om beloppet på vouchern är otillräckligt, enligt kundens val, även som partiell ersättning) för en leverans. Avgörande är att en voucher kan lösas in självständigt av innehavaren som ersättning för en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst.

31. Så är inte fallet i förevarande mål. De poäng som har insamlats hos Lyko innebär inte någon rätt för kunden (och medför därför inte heller någon skyldighet för Lyko) att använda (respektive att godta) dem som *ersättning för en leverans*). Om jag förstår sakomständigheterna rätt är Lyko inte på något sätt skyldigt att leverera en vara som premie mot uppvisandet av vouchern. Den hänskjutande domstolen har i den första frågan uttryckligen påpekat att kundlojalitetsprogrammet är utformat på ett sådant sätt att kunden endast *i samband med ett framtida köp* är berättigad att använda poängen för att i samband med detta köp erhålla ytterligare varor ur Lykos sortiment.

32. På så sätt uppkommer genom dessa poäng emellertid inte någon *skyldighet för leverantören* att leverera en vara, utan de kan endast användas i samband med *kundens* (ytterligare) *förpliktelse* till ett nytt köp. Det är först inom ramen för detta köp som poängen sedan kan användas för att förvärva ytterligare en vara (premien). Det krävs emellertid att det föreligger en sådan *skyldighet för leverantören* för att det över huvud taget ska kunna handla om en voucher. Det är till exempel endast då som överlåtelsen av en (enfunktions)voucher kan behandlas som en leverans av en vara i den mening som avses i artikel 30b.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta följer redan av definitionen av begreppet voucher i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet och är ett villkor som alla vouchrar, inbegripet (flerfunktions)vouchrar, måste uppfylla.

[7] Dom av den 28 april 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, punkterna 20 och 21). Avseende enfunktionsvoucher, se dom av den 18 april 2024, Finanzamt O (Enfunktionsvoucher) (C-68/23, EU:C:2024:342, punkt 36).

33. I förevarande mål medför de förvärvade poängen – ur ekonomisk synvinkel – inte någon skyldighet att leverera en premie, utan ”endast” kundens rätt till ett ”förmånligare” nytt köp.[8] Genom inlösen av poängen blir det andra köpet förmånligare för kunden – priset på det andra köpet (varor och premie) förblir ju identiskt – genom att priset på det andra köpet reduceras med värdet av den valda premien. Detta skulle framgå ännu tydligare om poängen i samband med det andra köpet inte endast skulle berättiga kunden till att välja en vara som premie utan även till att välja en partiell nedsättning av köpepriset.

34. Något annat skulle endast gälla om poängen kunde lösas in mot en premie oberoende av ett nytt köp. Om så vore fallet uppfylls villkoren i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet. Men eftersom så inte är fallet i förevarande mål utgör poängen redan på den grunden inte en voucher i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, utan endast en prisreduktion.

2. Villkor som inte är författningsreglerat: Representerar vouchern ett bestämt värde?

35. I sina yttranden har särskilt Konungariket Belgien och kommissionen betonat att syftet med en voucher är att utgöra ett värdebevis, närmare bestämt ett bevis på att innehavaren i förskott har betalat för exempelvis leveransen av en vara. Poängen i lojalitetsprogrammet motsvarar emellertid inte något bestämt penningvärde. Båda parterna utgår således från att det finns ytterligare ett villkor, som inte har reglerats i en författning, enligt vilket vouchern ska förvärvas mot ersättning och att vouchern redan vid tidpunkten av dess utställande ska representera ett *bestämt* värde.

36. Jag finner emellertid inte detta resonemang övertygande. För det första behöver detta resonemang inte föras i förevarande mål, eftersom det, även utan ifrågavarande villkor, endast föreligger ett prisreduktionsinstrument och inte en voucher. För det andra skulle detta villkor, som inte är författningsreglerat, i onödan inskränka tillämpningsområdet av artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet.

37. Det är riktigt att den klassiska vouchern (värdebevis) kännetecknas av att en person betalar pengar i förskott för en leverans eller ett tillhandahållande av en tjänst, som dels ännu inte har bestämts närmare, dels redan har fastställts, och som den beskattningsbara personen vid ett senare tillfälle ska leverera eller tillhandahålla. Enligt andra meningen i skäl 1 i voucherdirektivet antogs artiklarna 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet emellertid just med anledning av att de tidigare bestämmelserna bedömdes vara ”inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.” Bakgrunden till detta var den uppfinningsrikedom som företag i de olika medlemsstaterna visat för att binda kunder till sig och uppmuntra dessa till nya köp.

38. Om begreppet voucher därför tolkas i mycket snäv och endast i klassisk bemärkelse, skulle syftet med detta direktiv till stor del motverkas, eftersom alla andra (nyare) instrument i så fall återigen endast skulle täckas av de andra ”inte tillräckligt tydliga eller heltäckande” bestämmelserna. Jag anser att det därför snarare förefaller långsökt att de nya bestämmelserna endast skulle omfatta klassiska värdebevis.

[8] Ett snarlikt resonemang förs redan i dom av den 27 mars 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, punkterna 12 och 13).

39. Som Lyko med rätta har framfört kan numera till och med ett så kallat stämpelkort – vilket fungerar som så, att efter tio (med var sitt stämpelstyrkta) köp så är det elfte köpet gratis –, utgöra en voucher för leverans av den elfte varan. Det ”enda” som är avgörande är huruvida den elfte varan ska levereras oberoende av det elfte köpet, eller om leverans först är möjlig i samband med det elfte köpet (köp två, betala för en). Det senare alternativet är i så fall endast en rabatt avseende det elfte köpet.

40. Skäl 6 i voucherdirektivet bekräftar denna slutsats. Enligt detta skäl är det nödvändigt att definiera vouchrar med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten av den rätt som följer med en voucher och skyldigheten att godta den som ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Det nämns varken i detta skäl 6 eller i artikel 30a led 1 i mervärdesskattedirektivet att en voucher ska utvisa eller representera ett fastställt penningvärde som redan blev bestämt vid tidpunkten för dess utställande.

41. EU-domstolen har i detta avseende för övrigt redan slagit fast att endast de villkor som anges i artikel 30a är avgörande för kvalificeringen av en voucher.[9] Redan detta utesluter ytterligare, icke författningsreglerade, villkor.

42. Det är därför mindre viktigt att avgöra huruvida de poäng som är aktuella i förevarande mål liknar klassiska värdebevis, utan det viktiga är att avgöra huruvida villkoren i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. Enligt denna artikel är det emellertid inte något krav att en voucher endast ska kunna förvärvas mot ersättning i form av pengar och att den ska representera ett bestämt värde från början. Det är tillräckligt att vouchern kan användas som vederlag för en annan leverans eller ett annat tillhandhållande hos en annan aktör, och att det av vouchern framgår (eller av den tillhörande dokumentationen) vilken vara som avses eller vem som är den potentiella leverantören.

43. De poäng som har förvärvats i och med det första köpet har både vid tidpunkten för förvärvet och vid tidpunkten för deras inlösen ett penningvärde. Vid deras förvärv kopplas poängen till det första köpets pris. De förvärvas således av kunden (mot ersättning) vid sidan om de köpta varorna – vilket Lyko med rätta har framfört i sitt yttrande. Det kan i fråga om poäng, vilka är kopplade till en transaktion, knappast hävdas att poängen tillgodoräknas kunden gratis. Till skillnad från vad Konungariket Belgien har anfört föranleder den omständigheten att andra kunder, som inte deltar i kundlojalitetsprogrammet, betalar samma pris för varorna, inte någon annan bedömning.

44. Det kan antas att ett företag, bortsett från när det gäller närstående, inte ger bort något utan vederlag till utomstående personer. Varje ”gåva” har antingen betalats för i förskott eller ska betalas i efterhand, eftersom dessa gåvor är inräknade i företagets prissättning. Detta blir särskilt tydligt i fråga om poäng som kopplas till en transaktion, eftersom även dessa betalas för inom ramen för den köpetransaktion, till vilken de är kopplade.

45. Att tala om poäng som förvärvas ”gratis”, särskilt när det gäller poäng som förvärvas på grundval av köpetransaktioner, är verklighetsfrämmande i den ekonomiska världen. Ingen skulle komma på tanken att, i fråga om en reklamkampanj (köp tre burkar, men betala bara för två), se den tredje burken som en gåva eller en vederlagsfri leverans. Samtliga burkar har förvärvats mot ersättning, men kunden (som har köpt tre burkar) har betalat 33,33 procent mindre per burk än övriga kunder, som bara köpt en eller två burkar.

[9] Dom av den 18 april 2024, Finanzamt O (Enfunktionsvoucher) (C-68/23, EU:C:2024:342, punkt 55).

46. EU-domstolens avgörande i målet Kuwait Petroleum,[10] som möjligen motsäger vad som anförts ovan, är inte avgörande i förevarande mål. I det målet fäste EU-domstolen avgörande vikt vid förhållandet att värdebevisen betecknades som gåvor och att det var upp till kunderna att motta dem. I förevarande mål erhåller endast de personer poäng som deltar i kundlojalitetsprogrammet (eller, för att fortsätta med exemplet med burkarna, de som medvetet köper tre burkar). Poängen tilldelas kunderna i förhållande till transaktionens storlek, och poängen kallas med rätta inte heller för gåva. I dessa avseenden är sakomständigheterna annorlunda. De kunder som deltar i kundlojalitetsprogrammet betalar både för varorna (primärt) och för de poäng som de erhåller (sekundärt). Redan vid förvärvet representerar dessa poäng således ett (vid denna tidpunkt ännu inte bestämt) värde som har förvärvats mot ersättning.

47. När poängen löses in representerar de ett värde, nu till och med ett bestämt värde. Fram till dess är detta värde emellertid en variabel (enligt Lyko ligger värdet på mellan två och tio procent av den tidigare transaktionen) och avhängigt den i samband med det andra köpet valda premien. Det kan således inte hävdas att dessa poäng inte representerar något värde alls, utan de representerar ett värde, vilket dock först visar sig vid en senare tidpunkt, eftersom det är avhängigt den valda premien. Fram till dess uttrycks det inte som ett penningvärde utan som ett poängvärde. På så sätt representerar poängen inte något bestämt utan ett bestämbart värde.

48. Denna variabilitet eller osäkerhet om poängens värde (som vederlag för leveransen av en premie) uppfattas emellertid inte som något av betydelse i mervärdesskatterätten. Såsom jag redan tidigare har förklarat i ett annat förslag till avgörande[11] innebär osäkerheten om ersättningens storlek inte att ersättningens karaktär som vederlag för en leverans eller ett tillhandahållande av en tjänst ifrågasätts. Det enda av EU-domstolens avgöranden (målet Baštová[12]), ur vilket det möjligen skulle kunna utläsas något annat, är för det ena inte tillämpligt i förvarande mål (avgörandet avsåg frågan, huruvida vinnaren i en hästkapplöpning hade genomfört en transaktion i form av att ha mottagit tävlingsvinsten, vilket med rätta förnekades). För det andra kan det avgörandet vid en närmare betraktelse inte tolkas så pass extensivt.[13]

49. Tvärtom så påpekas i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet att beskattningsunderlaget omfattar allt som utgör *vederlagets värde*. Enligt EU-domstolens praxis behöver detta vederlag inte nödvändigtvis vara i pengar,[14] utan det krävs endast att det kan mätas i pengar.[15] Samma borde även gälla för ett värdebevis avseende en vara som innebär en skyldighet att lämna den på beviset angivna (eller bestämbara) varan till innehavaren.

50. I slutändan bekräftas detta även av den nya artikeln 73a i mervärdesskattedirektivet som infördes genom voucherdirektivet och som ställer upp vissa särskilda regler för att fastställa beskattningsunderlaget för en flerfunktionsvoucher. I dessa särskilda bestämmelser i artikel 73a föreskrivs emellertid uttryckligen ”utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73”.

[10] Dom av den 27 april 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, punkt 30 och följande punkter).

[11] Mitt förslag till avgörande i målet Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punkterna 49 och 50).

[12] Dom av den 10 november 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 36).

[13] Se redan mitt förslag till avgörande i målet Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, punkt 62 och följande punkter).

[14] Se, uttryckligen, dom av den 8 maj 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Vederlag i aktier) (C-241/23, EU:C:2024:392, punkt 22), se även för ett liknande resonemang dom av den 19 december 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 36).

[15] Dom av den 8 maj 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Vederlag i aktier) (C-241/23, EU:C:2024:392, punkt 23), dom av den 10 januari 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 35), dom av den 19 december 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 36), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 23).

51. Om det emellertid enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet är tillräckligt att vederlagets värde (i förevarande mål voucherns) kan mätas i pengar, är det således även tillräckligt enligt samma artikel 73 att poängens värde (som vederlag) kan fastställas vid tidpunkten för leveransen. Eftersom premiens värde är bestämt vid den tidpunkten är även poängens värde bestämt för att kunna fastställa beskattningsunderlaget i enlighet med artikel 73. Detta är således uttryckligen även enligt artikel 73a tillräckligt (”utan att det påverkar tillämpningen av artikel 73”).

52. Följaktligen kan det – till skillnad från vad kommissionen har framfört i sitt yttrande – inte härledas från ordalydelsen i artikel 73a i mervärdesskattedirektivet, att en voucher endast föreligger om voucherns värde vid tidpunkten för dess utställande motsvarar ett bestämt pris. Det är snarare så att en (flerfunktions)voucher även är för handen om den är inriktad på en ännu obestämd sakpremie, och premiets värde först bestäms i det ögonblicket då kunden väljer ut den.

53. Även den omständigheten att leveransens exakta innehåll fram till denna tidpunkt ännu inte har bestämts saknar betydelse, eftersom en flerfunktionsvoucher i den mening som avses i artikel 30a led 3 i mervärdesskattedirektivet kännetecknas av just en sådan osäkerhet. Denna osäkerhet godtas (och kan godtas utan vidare), eftersom det, enligt artikel 30b.2 i mervärdesskattedirektivet, endast är det faktiska överlämnandet av de varor för vilka leverantören som vederlag godtar en flerfunktionsvoucher som är föremål för mervärdesskatt. Senast vid denna tidpunkt har både varan och dess värde, och därmed värdet på värdebeviset, fastställts. Varje tidigare överlåtelse (och även utställande) av denna flerfunktionsvoucher är däremot inte föremål för mervärdesskatt, varför den åberopade osäkerheten saknar betydelse.

54. Av det följer att poängen, om dessa skulle innebära en självständig rätt till att erhålla en bestämbar premie, ska betraktas som en voucher. Om premien ännu inte är bestämd (och till exempel den tillämpliga skattesatsen därför inte kan fastställas) föreligger en flerfunktionsvoucher, vilkens utställande ännu inte för med sig några mervärdesskatterättsliga konsekvenser. Först vid inlösen av poängen sker en leverans (av premien) mot vederlag (i form av vouchern). Vid inlösen visar sig voucherns värde som kan fastställas på grundval av vilken premie som har valts. I och med inlösen ska denna premie således beskattas. På ett motsvarande sätt minskas (först) vid inlösen beskattningsunderlaget avseende det köpet, vid vilket poängen förvärvades.

3. Behandlingen av icke inlösta poäng

55. Denna bedömning avgör dock ännu inte hur Lyko ska behandla de oinlösta poängen om dessa poäng skulle betraktas som en voucher.

56. När det gäller en vanlig flerfunktionsvoucher, som förvärvas mot vederlag och som representerar ett bestämt pris men som aldrig löses in, får bestämmelsen i artikel 30b i mervärdesskattedirektivet till följd att inte någon mervärdesbeskattning alls sker. Detta är följdriktigt, eftersom kunden visserligen har haft kostnader, men utan att en transaktion blev genomförd. Blotta möjligheten att kunna använda vouchern ansåg direktivets upphovsmän uppenbarligen inte som tillräcklig för att redan i det skedet konstituera en beskattningsbar och skattepliktig transaktion.

57. En rabatt på det första eller det andra köpet utmynnar emellertid endast i en lägre beskattning om rabatten utnyttjas. Detta är följdriktigt, eftersom kunden fram till dess att rabatten används har spenderat ett visst belopp avseende en leverans eller ett tillhandahållande av en tjänst, som den skattskyldige har erhållit som vederlag.

58. En flerfunktionsvoucher som inte representerar ett bestämt värde utan endast ett bestämbart värde är något mellan en bestämd flerfunktionsvoucher och en rabatt. En adekvat mervärdesbeskattning kan emellertid ske utan att begreppet voucher behöver inskränkas.

59. Skälet till det är att en flerfunktionsvoucher, som inte representerar ett bestämt utan endast ett bestämbart värde, medför, även enligt artikel 30a och 30b i mervärdesskattedirektivet, först mervärdesskatterättsliga konsekvenser när detta bestämbara värde konkretiseras. Om så sker först vid tidpunkten för inlösen medför vouchern fram till dess inga konsekvenser, inte heller med avseende på beskattningsunderlaget som är hänförligt till det första köpet.

60. Om poängen således inte löses in förblir beskattningsunderlaget för det första köpet oförändrat både ur säljarens perspektiv – säljaren har erhållit ett visst belopp för varorna – och ur kundens perspektiv – kunden har spenderat ett visst belopp för de mottagna varorna – och ska beskattas i sin helhet. En uppdelning av detta beskattningsunderlag (i en skattepliktig del för varorna och en icke skattepliktig del för vouchern) kommer inte i fråga vid utställande av en voucher med endast ett bestämbart värde (till skillnad från utställandet av en flerfunktionsvoucher med ett bestämt värde), eftersom det bestämbara värdet på en voucher inte kan fastställas utan att vouchern löses in.

61. Detsamma skulle gälla om utgångspunkten är att det inte handlar om en voucher. I så fall skulle poängen endast utgöra en möjlighet till en sorts prisreduktion som först får skatterättsliga konsekvenser när denna prisreduktion utnyttjas. Detta inträffar emellertid först i samband med det andra köpet.

62. Den senare utgångspunkten framgår tydligt av artikel 79 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken *beviljade* rabatter inte ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Poängen i sig utgör emellertid ännu inte en beviljad rabatt utan endast en möjlighet till rabatt. Visserligen leder en prisnedsättning efter genomförandet av transaktionen (i förevarande mål det första köpet) enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet till ett lägre beskattningsunderlag, detta förutsätter emellertid att även prisnedsättningen har genomförts. Detta sker emellertid först i och med att poängen inlöses, det vill säga i och med att premien erhålls. [16]

C. Den andra tolkningsfrågan

63. Eftersom svaret på den första frågan innebär att tilldelningen av poäng, vilka först i samband med ett nytt köp kan lösas in mot en premie, i förevarande mål inte utgör en voucher i den mening som avses i artikel 30a i mervärdesskattedirektivet, utan att dessa snarare ska betraktas som en enkel prisnedsättning, behöver den andra frågan inte längre besvaras.

[16] Se även dom från tyska Bundesfinanzhof av den 16 januari 2020 – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361, hänförligt till rättsläget inom unionsrätten så som det såg ut tidigare.

VI. Förslag till avgörande

64. Jag föreslår därför att EU-domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige på följande sätt:

Tilldelningen av poäng inom ramen för ett kundlojalitetsprogram, vilket är utformat på ett sådant sätt att en kund som köper varor erhåller poäng i relation till köpesumman, varefter kunden i samband med ett framtida köp blir berättigad att använda poängen för att erhålla ytterligare varor ur säljarens sortiment, utgör inte en voucher i den mening som avses i artikel 30a i direktiv 2006/112. Det saknas en (fristående) skyldighet att godta poängen som vederlag för leveransen av en vara. Ett sådant poängsystem utgör därför endast en prisreduktion avseende ett framtida köp.