Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 11 септември 2025 година [1]

Дело C-436/24

Skatteverket
срещу
Lyko Operations AB

(Преюдициално запитване, отправено от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция)

„Преюдициално запитване — Данъчно право — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 30а и 30б — Определение за ваучер — Програма за лоялност с придобивани в зависимост от оборота точки — Данъчно облагане на издаването на точките — Данъчно облагане на използването на точките — Данъчно облагане на неизползваните точки“

I. Въведение

1. Ben Terra, много известен и високо ценен сред специалистите по ДДС — за жалост, рано починал — учен в областта на данъчното право, пише в едно от многобройните си съчинения: *„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. (Има неща, които стават все по-добри с възрастта. Директивата за ваучерите, която отне толкова дълго време на държавите членки, докато се споразумеят по съдържанието ѝ, за съжаление, не е сред тях“* [2]).

2. Очевидно той има право предвид обстоятелството, че въпросната директива [3], въпреки дългата си законодателна история (предложението на Комисията е от 2012 г.) и сравнително краткото си съществуване (срокът за транспониране на влязлата в сила през 2016 г. директива е изтекъл на 31 декември 2018 г.), вече е дала повод за няколко

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[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] Директива (ЕС) 2016/1065 на Съвета от 27 юни 2016 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на данъчното третиране на ваучери (наричана по-нататък „Директивата за ваучерите“) (ОВ L 177, 2016 г., стр. 9).

производства в Люксембург [4]. В настоящото преюдициално запитване Съдът отново трябва да отговори на породени от новите членове 30а и 30б от Директивата за ДДС [5] въпроси относно третирането на ваучери за целите на ДДС.

3. В настоящия случай става въпрос за често срещана в практиката програма за лоялност на клиентите, в рамките на която с покупките си клиентите събират точки, които могат да се използват при следваща покупка. Използването на точките прави „по-евтина“ следващата покупка за клиента, било като точките се извадят от цената, било като — както е в настоящия случай — се закупи още една стока от магазина за бонуси. Според запитващата юрисдикция решаващият въпрос е дали още издаването на такива точки следва да се третира като ваучер по смисъла на Директивата за ДДС.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Правната уредба се съдържа в Директивата за ДДС. Съгласно член 30а от нея:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

1) „ваучер“ означава инструмент, при който съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги и за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент;

2) „ваучер за конкретна цел“ означава ваучер, при който мястото на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият ДДС за тези стоки или услуги са известни в момента на издаването на ваучера;

3) „ваучер за множество различни плащания“ означава ваучер, различен от ваучер за конкретна цел“.

5. Член 30б от Директивата за ДДС гласи:

„1. Всяко прехвърляне на ваучер за конкретна цел, извършено от данъчнозадължено лице, действащо от свое име, се счита за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът. Действителното предаване на стоките или предоставяне на услугите срещу представянето на ваучер за конкретна цел, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, не се разглежда като отделна сделка. […]

[4] Решения от 18 април 2024 г., Finanzamt O (Ваучери за конкретна цел) (C-68/23, EU:C:2024:342), и от 28 април 2022 г., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Освен настоящото производство, висящо е и дело C-472/24.

[5] Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), ОВ L 347, 2006 г., стр. 1, в редакцията, приложима към процесния период; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7. Посочените членове са добавени с вече споменатата Директива за ваучерите.

2. Действителното предаване на стоките или предоставянето на услугите срещу представянето на ваучер за множество различни плащания, приет от доставчика като заплащане или част от заплащане, се облага с ДДС съгласно член 2, докато всяко предходно прехвърляне на този ваучер за множество различни плащания не подлежи на облагане с ДДС. […]“.

6. Членове 30а и 30б от Директивата за ДДС са добавени с Директивата за ваучерите. Съображения 1, 4 и 6 от Директивата за ваучерите гласят:

„(1) Директива 2006/112/ЕО на Съвета […] определя правила […]. Тези правила обаче не са достатъчно ясни и изчерпателни, за да осигурят последователност в данъчното третиране на сделки, при които се използват ваучери, и това води до нежелани последици за правилното функциониране на вътрешния пазар.

[…]

(4) Тези правила следва да се отнасят само за ваучери, които могат да се използват за получаване на стоки или услуги. Въпреки това тези правила не следва да се отнасят за инструменти, които дават право на притежателя да получи отстъпка при покупката на стоки или услуги, но не дават право на получаване на такива стоки или услуги.

[…]

(6) За да стане ясно какво съставлява ваучер за целите на ДДС и да се разграничат ваучерите от платежните инструменти, е необходимо да се даде определение за ваучер, който може да бъде издаден на хартиен носител или в електронен вид, като се посочат неговите основни свойства, по-специално естеството на правото, което предоставя ваучерът, и задължението той да бъде приет като заплащане за доставката на стоки или услуги“.

7. Дял VII от Директивата за ДДС е озаглавен „Данъчна основа“. Член 73 от Директивата за ДДС, който се намира в него, установява следния принцип:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

8. Член 73а от Директивата за ДДС урежда отделно данъчната основа на ваучер за множество различни плащания:

„Без да се засяга член 73, данъчната основа на доставката на стоки или услуги, предоставени срещу ваучер за множество различни плащания, е равна на платената за ваучера сума или, при липсата на информация за тази сума, на паричната стойност, посочена върху самия ваучер за множество различни плащания или в свързаната с него документация, без размера на ДДС, свързан с доставените стоки или услуги“.

Б. Шведското право

9. В Швеция Директивата за ДДС е транспонирана в националното право с Mervärdesskattelagen 2023:200 (Закон за данък върху добавената стойност (2023:200).

10. Съгласно член 26 от глава 2 от този закон ваучерът е инструмент, при който съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане по-специално за предоставяне на стоки. Стоките, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, трябва да бъдат обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент. Член 27 от глава 2 определя какво представлява ваучер за конкретна цел и ваучер за множество различни плащания. Членове 40—44 от глава 5 и членове 2—4 от глава 8 от този закон съдържат разпоредби, които съответстват на членове 30б, 73 и 73а от Директивата за ДДС.

III. Фактите по делото

11. Дружество Lyko Operations AB (наричано по-нататък „Lyko“) продава продукти за грижа за косата и козметични продукти във физически магазини и онлайн. Lyko смята да разработи програма за лоялност на клиентите, и подава молба за издаване на данъчно становище от Skatterättsnämnden (Комисия по данъчно право, Швеция), за да разбере как програмата следва да се третира за целите на ДДС.

12. От молбата става видно, че клиентите на Lyko (които са само физически лица) ще могат да се включат в програмата за лоялност на дружеството без допълнителни разходи. В рамките на програмата клиентите получават точки за всяка обикновена покупка, които впоследствие, т.е. при следваща покупка, могат да обменят за стоки в магазина за пазаруване с точки на дружеството. Точките могат да се използват само при нова обикновена покупка. Асортиментът от продукти в магазина за пазаруване с точки се състои от продукти от обичайния асортимент на дружеството. Продуктите са предимно на ниска стойност, но могат да подлежат на облагане с различни ставки на ДДС.

13. Цената на всеки продукт се определя в точки, а ценообразуването е такова, че клиентите могат да получат стоки от магазина за пазаруване с точки, равняващи се на около 2—10 % от първоначалната им покупка. Всяка точка, използвана от клиента, може да бъде свързана с общия размер на покупки през даден месец, които са генерирали точките, като най-старите точки винаги се използват първи. Точките не могат да се обменят срещу пари и да се купуват. Те са лични и не могат да се прехвърлят. Стоките в магазина за пазаруване с точки не са достъпни и за покупка срещу комбинация от точки и плащане в пари. Придобитите точки ще бъдат загубени, ако не бъдат използвани в рамките на две години.

14. Точките, издадени в рамките на програмата за лоялност на клиентите, пораждат задължение за Lyko да достави стоки на клиента, ако той е събрал достатъчен брой точки, които желае да обмени при следващата си покупка. Подробните условия за използване на точките се съобщават на клиентите, избрали да участват в програмата.

15. Lyko пита дали програмата за лоялност означава, че с точките то предоставя на своите клиенти ваучер (ваучер за множество различни плащания). Ако това е така, то иска също така да се установи как следва да се изчисли данъчната основа, когато точките се

използват за получаване на стоки в магазина за пазаруване с точки, тъй като клиентът не извършва конкретно плащане за ваучера и на ваучера не му се приписва парична стойност. И двата въпроса се отнасят до случаи, в които Lyko, както във връзка с първоначалната сделка, така и при използването на точките, доставя стоки в Швеция на шведски клиенти.

16. В отговор на тези въпроси Комисията по данъчно право посочва, че програмата за лоялност не означава, че дружеството прехвърля ваучери на своите клиенти. Целта на ваучера била да служи като символ, т.е. като доказателство, че притежателят му е платил авансово например за доставка на стоки. Точките в програмата за лоялност нямали конкретна парична стойност.

17. Както Skatteverket (данъчна агенция, Швеция), така и Lyko обжалват пред запитващата юрисдикция издаденото от Комисията по данъчно право данъчно становище, като данъчната агенция иска данъчното становище да бъде потвърдено. В производството пред тази юрисдикция данъчната агенция подчертава, че точките не са ваучер на определена стойност, който може да бъде прехвърлен, а просто възможност клиентът да избере допълнителен продукт, след като е закупил други на определена стойност.

18. Lyko пък счита, че точките отговарят на всички изисквания, залегнали в член 30a от Директивата за ДДС, и следователно представляват ваучери, въпреки че клиентите не плащат конкретно за точките. Когато клиентите, участващи в програмата за лоялност, направят покупка, срещу своето заплащане те получавали както избрания продукт, така и точките (възмездна доставка).

IV. Производството по преюдициално запитване

19. Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) иска преди всичко да се установи дали, за да е налице ваучер по смисъла на Директивата за ДДС, е необходимо клиентите да са платили за точките и те да имат определена парична стойност. Ето защо той решава да спре производството и да постави на Съда следните два преюдициални въпроса:

„1. Представлява ли ваучер по смисъла на член 30a от Директивата за ДДС инструмент под формата на точки, като разглеждания в главното производство, когато точките се предоставят в рамките на програма за лоялност на клиентите, разработена по такъв начин, че клиентът, който купува стоки, получава точки в зависимост от размера на покупките и след това има право при бъдеща покупка да използва точките, за да получи други стоки от асортимента на продавача?

2. Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, как се определя данъчната основа съгласно член 73a от Директивата за ДДС, когато точките се използват за получаване на стоки от продавача?“.

20. В производството пред Съда писмени становища представят Lyko, шведската данъчна администрация, Кралство Белгия и Европейската комисия. На основание член 76, параграф 2 от процедурния си правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание.

V. Правен анализ

A. По разбирането на преюдициалните въпроси

21. Настоящото преюдициално запитване се основава на молба за данъчно становище. С тази молба Lyko иска да се установи как планираната програма за лоялност на клиентите следва да се третира за целите на ДДС. Спорът се отнася преди всичко до въпроса дали още самото придобиване на точки следва да се счита за издаване на ваучер. За съжаление, запитващата юрисдикция не обяснява какви са разликите в последиците по отношение на ДДС, когато се приеме или не, че е налице ваучер. Това би улеснило Съда да разбере напълно преюдициалните въпроси, и би му спестило съмненията относно релевантността им за разрешаването на спора.

22. Доколкото разбирам, въпросът, който всъщност е от значение в настоящия случай, е как за целите на ДДС следва да се подходи към *неизползваните точки*. Подходът би могъл да е различен в зависимост от това дали е налице ваучер. След изменението на Директивата за ДДС с Директивата за ваучерите ваучерът за множество различни плащания (за разлика от ваучера за конкретна цел) изисква „предплащането“ му да подлежи на данъчно облагане едва когато ваучерът бъде използван. Ако никога не бъде използван, върху тази сума не се начислява и ДДС. Ето защо всички предприятия имат по-голям интерес да избягват ваучерите за конкретна цел. Това може да се постигне сравнително лесно [6] чрез издаване на ваучер, който може да се използва за продукти с различни данъчни ставки. Такива са и точките в настоящия случай.

23. Ако точките следва да се третират като ваучер за множество различни плащания, платената за тези неизползвани точки цена по принцип не следва да се облага. За сметка на това, ако точките следва да се разглеждат като вид схема за отстъпки, те ще имат намаляващ данъка ефект едва когато и ако бъдат използвани. Това е така, защото в този случай при първата покупка на стоките ще се начисли пълният ДДС, а продуктите биха се закупили на по-ниски цени едва когато точките бъдат използвани, което в този момент ще доведе и до намаляване на данъка. Това би могло да обясни интереса на Lyko от широко тълкуване на понятието за ваучер и от третирането на точките от собствената му програма за лоялност на клиентите като ваучер за множество различни плащания.

[6] В литературата се срещат такива твърдения: „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. (Всъщност добрата новина за данъчнозадължените лица е, че един ВКЦ (ваучер за конкретна цел) може лесно да се превърне във ВМРП (ваучер за множество различни плащания), като се добави елемент на несигурност към третирането за целите на ДДС на (потенциалните) доставки, за които е предвиден. Преобразуването на ВКЦ във ВМРП позволява на данъчнозадължените лица да получат предимство по отношение на паричния поток и потенциално да реализират икономия, ако ВМРП не бъде използван.)“ — 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).
На практика ваучерите за конкретна цел по възможност се избягват. Вж. например *Wille*, P., New VAT Rules for Vouchers. — International VAT Monitor 2019, p. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems. (Очаква се такива ВМРП да предизвикват по-малко проблеми)“.

Б. По първия преюдициален въпрос

24. Първият въпрос се отнася до определението за ваучер по смисъла на член 30а от Директивата за ДДС. В настоящия случай следва да се изясни дали придобиването на точки от клиент може да се счита за издаване на ваучер дори ако нито стоката, нито стойността на стоката, която може да бъде придобита с тези точки, са известни към момента на придобиване на точките.

25. Определението за ваучер в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС съдържа две кумулативни условия. Първото условие е стоката, която ще се предостави, или лицето, което евентуално ще я предостави, да са обозначени на ваучера или в свързаната с него документация. Второто условие е да съществува *задължение* точките да бъдат приети като заплащане *за* предоставянето на стоката. Второто условие разграничава ваучера от „просто“ приложена отстъпка от цената, която — видно от съображение 4 от Директивата за ваучерите — не попада в обхвата на член 30а от Директивата за ДДС (вж. по този въпрос т. 1).

26. Някои от заинтересованите страни обаче смятат, че ваучер може да бъде само нещо, което е било закупено на определена стойност, доказателството за която е ваучерът. В случая с точките обаче това не било така. В тази насока следва да се провери дали посочването на определена стойност върху ваучера е неписано условие, или е достатъчно точките да са придобити заедно със стоката при заплащането ѝ, а конкретната им стойност да става известна едва при използването им (вж. по този въпрос т. 2).

27. В крайна сметка обаче ми се струва, че целият въпрос се свежда до правилното данъчно третиране на неизползваните точки. Според мен то може да е съвсем различно в зависимост от това дали се отнася до ваучер за множество различни плащания, който въплъщава определена стойност, или до ваучер за множество различни плащания, който въплъщава само определяема стойност. Това не налага към определението за ваучер да се добавя неписано условие (вж. по този въпрос т. 3).

1. Писани условия: посочване на определени данни и задължението точките да се приемат като заплащане

28. За да могат издадените точки да се считат за ваучери по смисъла на член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС, трябва да са изпълнени две кумулативни условия[7]. Първото условие е стоката, която ще се предостави, или лицето, което евентуално ще я предостави, да са посочени на ваучера или в свързаната с него документация. Изглежда, че в настоящия случай това е така. Видно от акта за преюдициално запитване, подробните условия за използване на точките се съобщават на клиентите, избрали да участват в програмата. Следователно това условие най-вероятно е изпълнено. Както обаче правилно посочва Комисията, това не става напълно ясно от преюдициалното запитване.

29. Второто условие е от програмата за лоялност да следва задължението точките да бъдат приети като заплащане за доставката на стоки. С изключение на шведската данъчна администрация, всички заинтересовани страни (а именно Комисията, Lyko и Белгия) смятат, че това условие е изпълнено. Според мен това не е така, както правилно посочва

[7] Решение от 28 април 2022 г., DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, т. 20 и 21). Досежно ваучера за еднократна употреба вж. решение от 18 април 2024 г., Finanzamt O (Ваучери за конкретна цел) (C-68/23, EU:C:2024:342, т. 36).

шведската данъчна администрация в своето становище. И по-специално, ваучерите трябва да се разграничават от инструментите за предоставяне на отстъпка от цената, които всъщност не са обхванати от член 30а от Директивата за ДДС (вж. съображение 4 от Директивата за ваучерите).

30. Инструментите за предоставяне на отстъпка от цената не предвиждат задължение за доставката на стока при представяне на ваучера, а само за намаление на цената ѝ, ако клиент се задължи да я закупи. Чрез тях се стимулира *следваща* възмездна доставка, тъй като я правят по-евтина заради отстъпката (от цената или за количество). Те обаче не се предоставят самостоятелно, тъй като зависят от друга сделка, за която се прилага отстъпката. За разлика от тях ваучерите по член 30а от Директивата за ДДС съдържат самостоятелно — възникващо единствено по инициатива на клиента — задължение да бъдат приети като заплащане (или по избор на клиента и като част от заплащане, ако стойността на ваучера не е достатъчна) за доставка. От решаващо значение за наличието на ваучер е той да може да се използва самостоятелно от своя притежател като заплащане за доставката на стоки или услуги.

31. В настоящия случай това не е така. Събираните от клиентите на Lyko точки не им предоставят право (и следователно не пораждат и задължение за Lyko) да бъдат използвани (респ. приети) като *заплащане за доставка*. Ако правилно разбирам фактите, Lyko всъщност няма задължение за доставката на предметен бонус при представяне на точките. В първия въпрос запитващата юрисдикция изрично посочва, че програмата за лоялност на клиентите е разработена по такъв начин, че клиентът има право да използва точките само *при бъдеща покупка*, за да получи в рамките на тази бъдеща покупка други стоки от асортимента на Lyko.

32. Така обаче точките не пораждат *задължение за доставчика* да извърши доставка на стока, а могат да се използват само във връзка с (друго) *задължение на клиента* да извърши следваща покупка. Едва при тази следваща покупка чрез точките може да бъде придобита допълнително друга стока (бонус). За да е налице изобщо ваучер обаче, трябва да е налице *задължение на доставчика*. Съгласно член 30б, параграф 1 от Директивата за ДДС само в този случай може например още самото прехвърляне на ваучер (за конкретна цел) да се третира като доставка на стока. Това става видно още от самото определение за ваучер в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС и е условие, на което трябва да отговарят всички ваучери (а следователно и ваучерите за множество различни плащания).

33. В настоящия случай придобитите точки не задължават — от икономическа гледна точка — да се предостави бонус, а „само“ дават право на клиента на „по-изгодна“ следваща покупка[8]. След като при втората покупка (стоки плюс бонус) цената остава същата, чрез използването на точките цената, която клиентът плаща за тази втора покупка, се намалява със стойността на избрания бонус. Това би станало още по-ясно в случая, в който използваните при втората покупка точки не дават и право на избор на предметен бонус, а на частично намаление на покупната цена.

[8] Така в подобен смисъл още в решение от 27 март 1990 г., Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, т. 12 и 13).

34. Различен би бил изводът само ако точките можеха да се обменят срещу бонус, без за това да е необходима следваща покупка. В този случай условията по член 30а от Директивата за ДДС щяха да са изпълнени. Дори само поради факта, че в настоящия случай това не е така, разглежданите точки не представляват ваучер по смисъла на Директивата за ДДС, а само отстъпка от цената.

2. Неписано условие: ваучерът да въплъщава определена стойност?

35. В становищата по-специално на Белгия и Комисията се подчертава, че целта на ваучера е да се представи доказателство за наличие на стойност, т.е. доказателство, че неговият притежател предварително е платил например за доставката на стока. Получаваните в програмата за лоялност точки обаче нямали определена парична стойност. В тази насока и в двете становища се изхожда от друго неписано условие — ваучерът да се придобива срещу заплащане и да въплъщава *определена* стойност още при издаването си.

36. Тези доводи обаче не ми изглеждат убедителни. От една страна, те не са необходими в настоящия случай, защото дори и без това неписано условие е налице само инструмент за предоставяне на отстъпка от цената, а не ваучер. От друга страна, това неписано условие ненужно би ограничило приложното поле на членове 30а и 30б от Директивата за ДДС.

37. Вярно е, че характерен за класическия ваучер (ваучер с парична стойност) е случаят, в който дадено лице предварително плаща сума за извършвана в по-късен момент от данъчнозадълженото лице доставка на стоки или услуги, част от която все още не е уточнена, а друга част вече е известна. Видно от съображение 1, второ изречение от Директивата за ваучерите обаче, членове 30а и 30б от Директивата за ДДС са създадени именно защото предходните разпоредби не са били разбирани като „достатъчно ясни и изчерпателни, за да осигурят последователност в данъчното третиране на сделки, при които се използват ваучери, и това води до нежелани последици за правилното функциониране на вътрешния пазар“. Те намират своето основание в изобретателността на предприятията в различните държави членки да задържат клиенти и да ги стимулират за следващи покупки.

38. Следователно, ако понятието за ваучер се разбира много тясно и единствено в класическия смисъл, тази директива до голяма степен би била лишена от цел, тъй като тогава към всички други (по-нови) инструменти отново ще се прилагат останалите правила, които „не са достатъчно ясни и изчерпателни“. Ето защо ми се струва по-скоро доста нелогично новите правила да обхващат само класическите ваучери с парична стойност.

39. Следователно, както правилно отбелязва Lyko, и т.нар. карта за събиране на печати, въз основа на която след десет (доказани с печат) покупки единадесетата е безплатна, също може да се счете за ваучер за доставката на единадесетата стока. Определящо „единствено“ е дали единадесетата стока трябва да се достави самостоятелно, или доставката ѝ е възможна само в комбинация с единадесетата продажба („купуваш едно, получаваш две“). Тогава вторият вариант би представлявал само предоставена при единадесетата покупка отстъпка от цената.

40. Съображение 6 от Директивата за ваучерите потвърждава този извод. То предвижда определението за ваучер да се формулира по такъв начин, че да обхваща неговите основни свойства, по-специално естеството на правото, което предоставя ваучерът, и задължението

той да бъде приет като заплащане за доставката на стоки или услуги. Нито в това съображение, нито в член 30а, точка 1 от Директивата за ДДС се споменава, че към момента на издаването си ваучерът трябва да е обозначен със, респ. да има вече известна определена парична стойност.

41. Впрочем в съответствие с това Съдът вече е постановил, че за квалифицирането на ваучера са достатъчни залегналите в член 30а критерии [9]. Всъщност дори само поради това е изключено прилагането на други неписани критерии.

42. Ето защо не е толкова важно дали спорните в настоящия случай точки са сходни на класическите ваучери, а дали са изпълнени условията по член 30а от Директивата за ДДС. Този член обаче не изисква ваучер да се придобива само срещу заплащане на парична сума и поначало да представлява определена стойност. Достатъчно е ваучерът да може да се използва като заплащане за доставката от трето лице на друга стока или услуга и ваучерът (или свързаната с него документация) да посочва стоката, която ще се предостави, или лицето, което евентуално ще я предостави.

43. Придобитите при първата покупка точки имат парична стойност както когато се придобиват, така и когато се използват. При придобиването точките са обвързани с цената на първата покупка и следователно — както правилно твърди Lyko в становището си — се придобиват (възмездно) от клиента заедно със закупените стоки. Едва ли може да се твърди, че придобивани в зависимост от оборота точки се предоставят безплатно на клиента. Противно на твърдяното от Белгия, фактът, че други клиенти, които не участват в програмата за лоялност, биха платили същата цена за стоките, не променя с нищо този извод.

44. Това е така, защото се предполага, че извън личните отношения между близки лица никое предприятие не дава нещо даром на трети лица. Всеки „подарък“ или е бил платен предварително, или ще се плати впоследствие, защото е включен в цените на предприятието. Това личи особено ясно в случая с придобиваните в зависимост от оборота точки, тъй като те се заплащат заедно с покупката, която осигурява съответния оборот, чрез оборота, с който са обвързани.

45. Да се говори за „придобити безплатно“ точки, особено когато те се придобиват в зависимост от оборота, е неуместно от житейска гледна точка и не отговаря на икономическата реалност. Никой не би си и помислил, че в рамките на рекламна кампания („купи три кутии, плати само две“) третата кутия е подарък или е предмет на безплатна доставка. Всички кутии са купени срещу заплащане, само че един от клиентите (който е закупил три кутии) е платил с 33,33 % по-малко за кутия от другия клиент, който е закупил само една или две кутии.

46. Решение Kuwait Petroleum [10], в което Съдът вероятно е направил обратния извод, е ирелевантно в настоящия случай. В това решение Съдът отдава решаващо значение на факта, че ваучерите са квалифицирани като подаръци и че клиентът решава дали да ги приеме. В настоящия случай обаче точките се получават само от лица, които участват в програмата за лоялност на клиентите (или, ако се придържаме към примера с кутиите, които съзнателно закупят три кутии). Стойността на точките им се предоставя в зависимост от оборота, а точките правилно не се квалифицират като подарък. В това

[9] Решение от 18 април 2024 г., Finanzamt O (Ваучер за конкретна цел) (C-68/23, EU:C:2024:342, т. 55).

[10] Решение от 27 април 1999 г. (C-48/97, EU:C:1999:203, т. 30 и сл.).

отношение фактите в настоящия случай са различни. Клиентите, които участват в програмата за лоялност, плащат както (основно) за стоките, така и (допълнително) за получените точки. Ето защо още при придобиването си тези точки символизират придобита срещу заплащане (но към този момент все още неизвестна) стойност.

47. Когато след това се използват, точките символизират стойност, която вече дори е определена. Въпреки това тя варира (според Lyko между два и десет процента от предходния оборот) и зависи от избрания бонус при втората покупка. Поради това не може да се твърди, че точките не въплъщават стойност; те имат стойност, която става известна едва в по-късен момент, тъй като зависи от избрания бонус, и която дотогава не е изразена в пари, а в точки. Следователно точките имат не определена, а определяема стойност.

48. В правото в областта на ДДС обаче тази променливост, респ. несигурност относно стойността на точките (като насрещна престация за доставката на бонуса) не е проблем. Както вече съм посочила на друго място [11], несигурността относно размера на насрещната престация не поставя под въпрос качеството ѝ на насрещна престация за доставка на стоки или услуги. От една страна, единственото решение на Съда (дело Baštová [12]), от което евентуално може да се направи друг извод, не е релевантно в настоящия случай (то се отнася до въпроса — на който правилно е даден отрицателен отговор — дали победител в конно надбягване е осъществил сделка под формата на печалба от състезанието). От друга страна, при по-внимателно разглеждане то не може и да се разбира толкова широко [13].

49. Същевременно от член 73 от Директивата за ДДС следва, че данъчната основа включва всичко, което *представлява насрещна престация*. Съгласно практиката на Съда тази насрещна престация не трябва непременно да бъде в пари [14], а само да може да бъде изразена в пари [15]. Същото следва да важи и при наличие на предметен ваучер, който е свързан със задължението посочена на него (респ. определяема) стока да бъде предадена на притежателя му.

50. В крайна сметка това се потвърждава и от новия член 73а от Директивата за ДДС, въведен с Директивата за ваучерите, който установява някои специални режими за определяне на данъчната основа на ваучер за множество различни плащания. Тези специални правила обаче изрично предвиждат член 73а да се прилага, „без да се засяга член 73“ от Директивата за ДДС.

51. Ако обаче член 73 от Директивата за ДДС предвижда, че е достатъчно стойността на насрещната престация (в случая — на ваучера) да може да бъде изразена в пари, то пак съгласно член 73 е достатъчно и стойността на точките (като насрещна престация) да може да бъде определена към момента на доставката. Тъй като стойността на бонуса е известна към този момент, е известна и стойността на точките, необходима за определянето на данъчната основа съгласно член 73. Тогава това изрично е достатъчно и съгласно член 73а („без да се засяга член 73“).

[11] Моето заключение по дело Файненшъл България (C-744/23, EU:C:2025:332, т. 49 и 50).

[12] Решение от 10 ноември 2016 г. (C-432/15, EU:C:2016:855, т. 36).

[13] Така още в моето заключение по дело Файненшъл България (C-744/23, EU:C:2025:332, т. 62 и сл.).

[14] Така изрично в решение от 8 май 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Насрещна престация в акции) (C-241/23, EU:C:2024:392, т. 22); в подобен смисъл и в решение от 19 декември 2012 г., Орфей (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 36).

[15] Решения от 8 май 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Насрещна престация в акции) (C-241/23, EU:C:2024:392, т. 23), от 10 януари 2019 г., A (C-410/17, EU:C:2019:12, т. 35), от 19 декември 2012 г., Орфей (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 36), и от 3 юли 1997 г., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, т. 23).

52. Поради това, противно на твърдяното от Комисията, от текста на член 73а от Директивата за ДДС не може да се направи извод, че ваучер е налице само когато стойността на ваучера е изразена в известна към момента на издаване на ваучера цена. Напротив, ваучер (за множество различни плащания) е налице и когато се отнася до несигурен от гледна точка на стойността предметен бонус, която стойност става известна едва в момента, в който клиентът избере какъв да е бонусът.

53. Фактът, че до този момент точното съдържание на доставката все още не е известно, също не е проблем, тъй като ваучерът за множество различни плащания по смисъла на член 30а, точка 3 от Директивата за ДДС се характеризира именно с такава несигурност. Тази несигурност е приемлива (и без други условности), понеже съгласно член 30б, параграф 2 от Директивата за ДДС облагането с ДДС се извършва едва с действителното предаване на стоките, за които доставчикът им приема като насрещна престация ваучер за множество различни плащания. Най-късно към този момент стават известни както стоката, така и нейната стойност, а оттам и стойността на ваучера. За сметка на това всяко предходно прехвърляне (както и издаването) на този ваучер за множество различни плащания не подлежи на облагане с ДДС, така че посочената несигурност не е проблем.

54. Ето защо в случая точките би трябвало да се считат за ваучер, ако са свързани със самостоятелно право да бъде получен бонус на определяема стойност. Ако стойността на бонуса все още не е известна (и следователно не е възможно например да се определи правилната данъчна ставка), би трябвало да е налице ваучер за множество различни плащания, чието издаване все още няма последици досежно ДДС. Едва използването на точките би представлявало доставка (на бонуса) срещу заплащане (под формата на ваучер). Това използване би показало стойността на ваучера и би позволило тя да се определи въз основа на избрания бонус. Към момента на използване доставката на бонуса би трябвало да стане облагаема. В съответствие с това (едва) тогава използването би трябвало да намали данъчната основа на покупката на стоката, заедно с която са придобити точките.

3. Третиране на неизползваните точки

55. Този извод обаче все още не дава отговор как Lyko трябва да подходи към неизползваните точки, ако те трябва да се считат за ваучер.

56. От правната уредба на член 30б от Директивата за ДДС следва, че обикновен ваучер за множество различни плащания, който е придобит срещу заплащане и въплъщава определена цена, но никога не бъде използван, изобщо не се облага с ДДС. Това е логично, доколкото клиентът прави финансови разходи, но не се извършва оборот. Самата възможност за използване на ваучера очевидно не е била достатъчна за законодателя, за да приеме, че е налице облагаема и подлежаща на облагане сделка.

57. От друга страна, приложена отстъпка от цената на първата или втората покупка би довела до по-ниско данъчно облагане също само ако бъде използвана. Това е логично, тъй като до използването ѝ клиентът е направил определени разходи за доставката на стоки или услуги, за която данъчнозадълженото лице е получило определена сума.

58. Ваучер за множество различни плащания, който не въплъщава определена, а само определяема стойност, е нещо средно между ваучер за множество различни плащания с определена стойност и приложена отстъпка от цената. Въпреки това облагане с ДДС съгласно изискванията може да се осъществи и без да е необходимо да се ограничава понятието за ваучер.

59. Това е така, защото, дори и да се приложат, членове 30а и 30б от Директивата за ДДС могат да породят последици от гледна точка на ДДС за ваучер за множество различни плащания, който не въплъщава определена, а само определяема стойност, едва когато тази определяема стойност се конкретизира. Ако това се случва едва в момента на използването, то дотогава ваучерът не оказва никакво влияние, включително и върху данъчната основа на първата покупка.

60. Следователно, ако точките не бъдат използвани, първата покупка остава — както от гледна точка на продавача, който е получил определена сума за стоките, така и от гледна точка на клиента, който е направил определени разходи за получените стоки — с непроменена данъчна основа и трябва да бъде обложена в пълния си размер. Разделянето на тази данъчна основа (на облагаема част за стоките и необлагаема част за ваучера) не е възможно при издаването на ваучер само с определяема стойност (за разлика от издаването на ваучер за множество различни плащания с определена стойност), тъй като определяемата стойност на ваучера не може да бъде установена, без той да бъде използван.

61. Същото би важало и ако се приеме, че не е налице ваучер. В този случай точките биха представлявали само възможност за един вид отстъпка от цената, чийто данъчен ефект би настъпил едва когато тази отстъпка бъде използвана. Това обаче би се случило едва при втората покупка.

62. Този извод ясно следва от член 79 от Директивата за ДДС, който изключва от данъчната основа за начисляване на ДДС *предоставените* отстъпки от цената. Самите точки обаче все още не са предоставена отстъпка от цената, а просто възможност за отстъпка. Вярно е, че в съответствие с член 90 от Директивата за ДДС намаляването на цената след извършването на оборота (т.е. в случая първата покупка) води до намаляване на данъчната основа, но това означава, че трябва да се приложи и намаление на цената. Това би се случило едва с използването на точките, т.е. с получаването на бонуса [16].

B. По втория преюдициален въпрос

63. След като от отговора на първия въпрос става ясно, че в настоящия случай издаването на точки, които могат да бъдат обменени за бонус само в комбинация с последваща покупка, не представлява ваучер по смисъла на член 30а от Директивата за ДДС, а по-скоро трябва да се разглежда просто като намаление на цената, не е необходимо да се дава отговор на втория въпрос.

[16] В същия смисъл все още по старата уредба от правото на Съюза решение от 16 януари 2020 г. на Федерален върховен финансов съд, Германия, R 42/17, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361.

VI. Заключение

64. Ето защо предлагам на поставените от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) преюдициални въпроси да се отговори по следния начин:

„Издаването на точки в рамките на програма за лоялност на клиентите, разработена по такъв начин, че клиентът, който купува стоки, получава точки в зависимост от размера на покупките и след това има право при бъдеща покупка да използва точките, за да получи други стоки от асортимента на продавача, не представлява ваучер по смисъла на член 30а от Директива 2006/112. Липсва (самостоятелно) задължение тези точки да бъдат приети като заплащане за доставката на стока. Ето защо подобна точкова система представлява само намаление на цената на бъдещи покупки“.