Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
11 päivänä syyskuuta 2025 [1]

Asia C-436/24

Skatteverket
vastaan
Lyko Operations AB

(Ennakkoratkaisupyyntö – Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 30 a ja 30 b artikla – Arvosetelin määritelmä – Asiakasuskollisuusohjelma, jossa käytetään myynnin perusteella määräytyviä pisteitä – Pisteiden jakamisen verottaminen – Pisteiden lunastamisen verottaminen – Menetettyjen pisteiden verottaminen

I Johdanto

1. Ben Terra, arvonlisäveropiireissä erittäin tunnettu ja arvostettu, valitettavasti liian aikaisin edesmennyt vero-oikeuden asiantuntija, kirjoitti eräässä lukuisista julkaisuistaan seuraavasti: ”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. Hän oli selvästikin oikeassa, sillä varsin pitkästä syntyhistoriastaan (komission ehdotus on peräisin vuodelta 2012) ja varsin lyhytaikaisesta olemassaolostaan (vuonna 2016 voimaan tulleen direktiivin täytäntöönpanon määräaika päättyi 31.12.2018) huolimatta mainittu arvosetelidirektiivi [3] on jo johtanut useisiin menettelyihin unionin tuomioistuimessa. [4] Tässä ennakkoratkaisupyyntömenettelyssä unionin tuomioistuimen on vastattava jälleen arvosetelien arvonlisäverokohtelua koskeviin kysymyksiin, jotka tulevat esille arvonlisäverodirektiivin [5] uusien 30 a ja 30 b artiklan perusteella.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Terra, B.J.M. ja 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 Direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta 27.6.2016 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2016/1065 (EUVL 2016, L 177, s. 9; jäljempänä arvosetelidirektiivi).

4 Tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli) (C-68/23, EU:C:2024:342) ja tuomio 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Käsiteltävän asian ohella vireillä on lisäksi asia C-472/24.

5 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena ajanjaksona. Mainitut artiklat lisättiin arvonlisäverodirektiiviin mainitulla arvosetelidirektiivillä.

3. Käsiteltävässä asiassa on kyse käytännössä tavallisesta asiakasuskollisuusohjelmasta, jossa asiakkaat keräävät ostoillaan pisteitä, joita he voivat käyttää myöhemmän oston yhteydessä. Pisteet johtavat viime kädessä siihen, että seuraavasta ostosta tulee asiakkaille ”edullisempi”, jos pisteet voidaan vähentää hinnasta ja jos – kuten käsiteltävässä asiassa – asiakkaat ostavat pistekaupasta myöhemmin vielä jonkin toisen tuotteen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ratkaiseva kysymys on se, onko jo tällaisten pisteiden jakamista pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna arvosetelinä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat oikeussäännöt sisältyvät arvonlisäverodirektiiviin. Sen 30 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

1) ’arvosetelillä’ välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi ja johon liittyvät luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on mainittu joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, mukaan lukien kyseisen välineen käyttöehdoissa;

2) ’yhden käyttötarkoituksen arvosetelillä’ arvoseteliä, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä;

3) ’useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä’ arvoseteliä, joka ei ole yhden käyttötarkoituksen arvoseteli.”

5. Arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jokaista omissa nimissään toimivan verovelvollisen tekemää yhden käyttötarkoituksen arvosetelin siirtoa pidetään arvoseteliin liittyvien tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena. Tavaroiden tosiasiallista toimitusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää yhden käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, ei katsota erilliseksi liiketoimeksi. – –

2. Tavaroiden tosiasiallinen toimitus tai palvelujen tosiasiallinen suoritus, joka tehdään luovuttajan tai suorittajan vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen 2 artiklan nojalla, kun taas tämän monen käyttötarkoituksen arvosetelin mitkään aiemmat siirrot eivät ole arvonlisäveron alaisia. – –”

6. Kyseiset 30 a ja 30 b artikla lisättiin arvonlisäverodirektiiviin arvosetelidirektiivillä. Arvosetelidirektiivin johdanto-osan ensimmäisessä, neljännessä ja kuudennessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Neuvoston direktiivissä 2006/112/EY vahvistetaan säännöt – –. Kyseiset säännöt eivät kuitenkaan ole riittävän selkeät ja kattavat, jotta niillä voitaisiin varmistaa sellaisten liiketoimien verokohtelun yhtenäisyys, joissa käytetään arvoseteleitä, millä on epäsuotuisia vaikutuksia sisämarkkinoiden moitteettomaan toimintaan.

– –

(4) Kyseiset säännöt olisi kohdistettava ainoastaan arvoseteleihin, joita voidaan käyttää tavaroiden ja palvelujen lunastamiseen. Kyseisiä sääntöjä ei kuitenkaan olisi kohdistettava välineisiin, jotka antavat haltijalle oikeuden alennukseen tavaroiden tai palvelujen ostamisen yhteydessä mutta jotka eivät anna oikeutta saada kyseisiä tavaroita tai palveluja.

– –

(6) Jotta voitaisiin yksilöidä selkeästi, mitä arvosetelillä tarkoitetaan arvonlisäveroyhteyksissä, ja tehdä ero arvosetelien ja maksuvälineiden välillä, on tarpeen määritellä arvosetelit, jotka voivat olla paperimuodossa tai sähköisessä muodossa, sekä tunnustaa niiden olennaiset piirteet, erityisesti arvoseteliin liittyvän oikeuden luonne ja velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi.”

7. Arvonlisäverodirektiivin VII osaston otsikko on ”Veron peruste”. Siihen kuuluvassa 73 artiklassa vahvistetaan seuraava periaate:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 73 a artiklassa säädetään veron perusteesta useamman käyttötarkoituksen arvosetelin tapauksessa erikseen seuraavaa:

”Useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin arvosetelin osalta maksettu vastike tai, tämän tiedon puuttuessa, arvosetelissä itsessään taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 73 artiklan soveltamista.”

B Ruotsin oikeus

9. Arvonlisäverodirektiivi pantiin Ruotsissa täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäverolailla 2023:200 (mervärdesskattelagen 2023:200).

10. Kyseisen lain 2 luvun 26 §:stä käy ilmi, että arvosetelillä tarkoitetaan välinettä, johon liittyy velvoite hyväksyä se muun muassa tavaroiden luovutuksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi. Joko välineestä tai sitä koskevista asiakirjoista on käytävä ilmi, mitä tavaroita luovutetaan, tai tavaroiden mahdollisen luovuttajan henkilöllisyys sekä se, mitkä ovat kyseisen välineen

käyttöehdot. Arvonlisäverolain 2 luvun 27 §:ssä säädetään, mitä yhden käyttötarkoituksen tai useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä tarkoitetaan. Saman lain 5 luvun 40–44 §:ään ja 8 luvun 2–4 §:ään sisältyy säännökset, jotka vastaavat arvonlisäverodirektiivin 30 b, 73 ja 73 a artiklaa.

III Tosiseikat

11. Lyko Operations AB (jäljempänä Lyko) myy hiusten- ja kauneudenhoitotuotteita myymälöissä ja internetissä. Lyko aikoo laatia asiakasuskollisuusohjelman, ja se haki Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta, Ruotsi) ennakkoratkaisua selvittääkseen, miten kyseistä ohjelmaa on kohdeltava arvonlisäverotuksessa.

12. Pyynnön mukaan Lykon asiakkaat (kaikki yksityishenkilöitä) voivat ilman lisäkustannuksia päättää liittyä yhtiön asiakasuskollisuusohjelmaan. Ohjelmassa asiakkaat saavat jokaisesta tavallisesta ostoksesta pisteitä, joilla he voivat tämän jälkeen – toisin sanoen myöhemmän oston yhteydessä – lunastaa tavaroita yhtiön pistekaupasta. Lunastaminen voi tapahtua vain uuden tavallisen ostoksen yhteydessä. Pistekaupan tuotevalikoima muodostuu Lykon tavalliseen valikoimaan kuuluvista tavaroista. Tuotteet ovat pääasiallisesti vähäarvoisempia, mutta niihin saatetaan soveltaa eri arvonlisäverokantoja.

13. Jokaiselle tuotteelle on tarkoitus määrittää hinta pisteinä, ja hinnoittelu on sellainen, että asiakkaat voivat saada pistekaupasta tavaroita, joiden arvo vastaa noin 2–10:tä prosenttia heidän alkuperäisistä ostoksistaan. Jokainen piste, jonka asiakas lunastaa, voidaan liittää tietyn kuukauden aikana tehtyihin pisteitä kerryttäneisiin yhteenlaskettuihin ostoksiin, ja vanhimmat pisteet käytetään aina ensin. Pisteitä ei voida lunastaa rahaksi tai ostaa rahalla. Pisteet ovat henkilökohtaisia, eikä niitä voida luovuttaa. Pistekaupan tavaroita ei voida myöskään saada pisteiden ja rahallisen maksun yhdistelmää vastaan. Hankitut pisteet menetetään, jos niitä ei käytetä kahden vuoden kuluessa.

14. Asiakasuskollisuusohjelman yhteydessä saataviin pisteisiin liittyy Lykon velvollisuus luovuttaa tavaroita asiakkaalle, jos asiakas on saanut riittävän määrän pisteitä ja haluaa lunastaa pisteet seuraavan oston yhteydessä. Pisteiden käyttöä koskevat tarkemmat ehdot ilmoitetaan niille asiakkaille, jotka päättävät osallistua ohjelmaan.

15. Lyko tiedusteli Skatterättsnämndeniltä, merkitseekö uskollisuusohjelma sitä, että yhtiö tarjoaa asiakkailleen arvosetelin (useamman käyttötarkoituksen arvosetelin). Jos asia on näin, Lyko halusi myös tietää, miten veron peruste on laskettava, kun pisteillä lunastetaan pistekaupan tavaroita, koska asiakas ei suorita mitään erityistä maksua arvosetelistä eikä arvosetelille ole myöskään määritetty mitään rahallista arvoa. Molemmat näistä kysymyksistä koskivat Lykon mukaan tilannetta, jossa se luovuttaa sekä alkuperäisen liiketoimen että lunastuksen yhteydessä Ruotsissa tavaroita ruotsalaisille asiakkaille.

16. Skatterättsnämnden vastasi näihin kysymyksiin siten, että uskollisuusohjelma ei merkitse sitä, että Lyko siirtää arvoseteleitä asiakkailleen. Arvosetelin tarkoituksena on se, että se on todistus arvosta eli todistus siitä, että sen haltija on maksanut etukäteen esimerkiksi tavaran luovutuksesta. Uskollisuusohjelman pisteillä ei ole tiettyä rahallista arvoa.

17. Sekä Skatteverket (Ruotsin verohallinto) että Lyko ovat valittaneet Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, jossa verohallinto vaatii, että ennakkoratkaisu pysytetään. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen menettelyssä verohallinto korostaa, ettei pisteissä ole kyse arvosetelistä, jolla on tietty arvo ja joka voidaan siirtää, vaan ainoastaan mahdollisuudesta valita lisätavara sen jälkeen, kun asiakas on ostanut muita tavaroita tietyllä summalla.

18. Lyko sitä vastoin katsoo, että pisteet täyttävät kaikki arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan vaatimukset ja muodostavat siten arvoseteleitä, vaikka asiakkaat eivät maksakaan erikseen pisteistä. Kun uskollisuusohjelman piiriin kuuluvat asiakkaat tekevät ostoksen, he saavat vastasuorituksena sekä valitun tavaran että pisteitä käyttämänsä rahan arvosta (vastike).

IV Ennakkoratkaisumenettely

19. Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) pohtii erityisesti, edellyttääkö arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun arvosetelin olemassaolo sitä, että asiakkaat ovat maksaneet pisteistä ja että pisteillä on tietty rahallinen arvo. Tästä syystä se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Muodostaako käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen pisteistä muodostuva väline arvolisäverodirektiivin 30 a artiklaan sisältyvän määritelmän mukaisen arvosetelin, kun pisteitä jaetaan sellaisen asiakasuskollisuusohjelman yhteydessä, joka on laadittu siten, että tavaroita ostava asiakas saa pisteitä ostosten suuruuden perusteella ja hänellä on tämän jälkeen tulevan ostoksen yhteydessä oikeus käyttää kyseisiä pisteitä hankkiakseen lisää myyjän valikoimaan kuuluvia tavaroita?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, miten arvonlisäverodirektiivin 73 a artiklan mukainen veron peruste on määritettävä, kun kyseisiä pisteitä käytetään tavaroiden hankkimiseen myyjältä?”

20. Unionin tuomioistuimen menettelyssä kirjallisia huomautuksia esittivät Lyko, Ruotsin verohallinto, Belgian kuningaskunta ja Euroopan komissio. Unionin tuomioistuin päätti työjärjestyksensä 76 artiklan 2 kohdan mukaisesti, ettei istuntoa asianosaisten kuulemiseksi pidetä.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten ymmärtäminen

21. Käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyyntö perustuu verotusta koskevan ennakkoratkaisun saamiseksi tehtyyn hakemukseen. Siinä Lyko tiedustelee, miten suunniteltua asiakasuskollisuusohjelmaa on kohdeltava arvonlisäverotuksessa. Riidanalaista on ennen kaikkea se, onko jo pisteiden saamista pidettävä arvosetelin antamisena. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei valitettavasti selvennä, mitä erilaisia seurauksia arvonlisäverolainsäädännössä on sillä, jos kyseessä katsotaan olevan arvoseteli, ja sillä, jos taas kyseessä ei katsota olevan arvoseteli. Tämä tekisi ennakkoratkaisukysymysten ymmärtämisestä helpompaa unionin tuomioistuimelle, eikä sen tarvitsisi pohtia esitettyjen kysymysten merkityksellisyyttä asian ratkaisemisen kannalta.

22. Jos ymmärrän asian oikein, nyt tarkasteltavassa tapauksessa ratkaistava kysymys koskee oikeastaan sitä, miten arvonlisäverotuksessa on käsiteltävä *pisteitä, joita ei ole lunastettu*. Tätä olisi mahdollisesti tarkasteltava eri tavalla sen mukaan, onko kyseessä arvoseteli vai ei. Sen jälkeen, kun arvonlisäverodirektiiviä muutettiin arvosetelidirektiivillä, (yhden käyttötarkoituksen arvosetelistä poiketen) useamman käyttötarkoituksen arvosetelin ”ennakkomaksuja” on verotettava vasta, kun arvoseteli lunastetaan. Jos arvoseteliä ei koskaan lunasteta, tästä määrästä ei myöskään ole maksettava arvonlisäveroa. Tästä syystä kaikilla yrityksillä on suurempi intressi välttää sitä, että kyseessä katsotaan olevan yhden käyttötarkoituksen arvoseteli. Tämä voidaan saavuttaa verrattain helposti[6] antamalla arvoseteli, joka voidaan käyttää eri verokantojen mukaan verotettaviin tuotteisiin. Näin on myös nyt kyseessä olevien pisteiden tapauksessa.

23. Jos pisteitä on kohdeltava useamman käyttötarkoituksen arvosetelin tapaan, vastikkeen osaa, joka vastaa näitä käyttämättömiä pisteitä, ei lähtökohtaisesti pitäisi verottaa. Jos pisteitä on sitä vastoin pidettävä ainoastaan eräänlaisena alennusjärjestelmänä, niillä on veroa pienentävä vaikutus vasta, jos ja kun ne lunastetaan. Tällöin tavaroiden ensimmäisestä ostosta nimittäin olisi maksettava arvonlisäveroa täysimääräisesti, ja tuotteita ostettaisiin alennettuun hintaan vasta pisteiden lunastuksen yhteydessä, mikä myös alentaa silloin veroa. Tämä selittäisi Lykon intressin arvosetelin käsitteen laajaan tulkintaan ja oman asiakasuskollisuusohjelmansa pisteiden pitämiseen useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä.

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24. Ensimmäinen kysymys koskee arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa tarkoitetun arvosetelin määritelmää. Tältä osin on selvitettävä, voidaanko sitä, että asiakas saa ostoista pisteitä, pitää arvosetelin antamisena, vaikka tavara, joka näillä pisteillä voidaan ostaa, sen enempää kuin sen arvokaan eivät ole tiedossa pisteiden saamisen ajankohtana.

25. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohtaan sisältyvä arvosetelin määritelmä sisältää kaksi kumulatiivista edellytystä. Ensinnäkin joko luovutettavan tavaran tai mahdollisen luovuttajan on käytävä ilmi arvosetelistä tai sen käyttöehdoista. Toiseksi arvoseteliin on liityttävä *velvoite* hyväksyä pisteet tavaroiden luovutuksen vastikkeeksi. Viimeksi mainitulla edellytyksellä arvoseteli rajataan ”pelkästä” hinnanalennuksesta, joka arvosetelidirektiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan soveltamisalaan (jäljempänä 1 alajakso).

26. Joidenkin menettelyn osapuolten mukaan arvoseteli voi kuitenkin olla vain jotain sellaista, joka hankittiin tiettyyn arvoon, joka käy ilmi arvosetelistä. Pisteiden tapauksessa näin ei kuitenkaan ole. Tältä osin on tutkittava, onko tietyn arvon mainitseminen arvosetelissä kirjoittamaton edellytys vai riittääkö, että pisteitä saadaan vastikkeellisen ostotapahtuman yhteydessä ja pisteiden konkreettinen arvo ilmenee vasta niitä lunastettaessa (jäljempänä 2 alajakso).

[6] Oikeuskirjallisuudessa todetaan tästä seuraavaa: ”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. ja 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).
Yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä vältetään käytännössä mahdollisuuksien mukaan. Ks. esim: Wille, P., ”New VAT Rules for Vouchers”, *International VAT Monitor*, 2019, s. 5 (6): ”MPVs should hopefully give rise to fewer problems.”

27. Vaikuttaa näin ollen siltä, ettei tämä koko kysymys kuitenkaan rajoitu pelkästään lunastamattomien pisteiden oikeaan kohteluun verotuksessa. Tämä verotuskohtelu voi käsittääkseni olla erilaista useamman käyttötarkoituksen arvosetelin, jolla on tietty arvo, ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelin, jolla on pelkästään määritettävissä oleva arvo, tapauksessa. Tästä syystä arvosetelin määritelmää ei tarvitse laajentaa kirjoittamattomalla edellytyksellä (jäljempänä 3 alajakso).

1. Kirjoitetut edellytykset: tietyt tiedot ja velvoite hyväksyä pisteet vastikkeeksi

28. Kahden edellytyksen on täytyttävä, jotta annettuja pisteitä voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna arvosetelinä.[7] Ensinnäkin luovutettava tavara tai mahdollinen luovuttaja on mainittava joko arvosetelissä tai sen käyttöehdoissa. Näin vaikuttaa olevan nyt tarkasteltavassa tapauksessa. Pisteiden tarkemmat käyttöehdot ilmoitetaan – ennakkoratkaisupyynnön mukaan – asiakkaille, jotka päättävät osallistua ohjelmaan. Tämä edellytys siten kyllä täyttyy. Kuten komissio perustellusti toteaa, tämä ei kuitenkaan käy täysin selvästi ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä.

29. Toiseksi asiakasuskollisuusohjelmaan on liityttävä velvoite hyväksyä pisteet tavaroiden luovutuksen vastikkeeksi. Ruotsin verohallintoa lukuun ottamatta kaikki ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet (ts. komissio, Lyko ja Belgia) katsovat tämän edellytyksen täyttyvän. Tämä ei mielestäni pidä paikkaansa, kuten Ruotsin verohallinto huomautuksissaan perustellusti esittää. Arvosetelit on nimittäin rajattava hinnanalennusvälineistä, jotka eivät kuulu arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan soveltamisalaan (ks. arvosetelidirektiivin johdanto-osan neljäs perustelukappale).

30. Hinnanalennusvälineet eivät velvoita ketään luovuttamaan tavaroita arvoseteliä esitettäessä vaan ainoastaan alentamaan hintaa, kun asiakas sitoutuu ostamaan tavaran. Hinnanalennusvälineet muodostavat kannustimen, jonka tarkoituksena on tuottaa *uusi* vastikkeellinen luovutus, koska niillä tehdään tästä luovutuksesta alennuksen (hinnan- tai tavara-alennuksen) muodossa edullisempi. Ne liittyvät kuitenkin kiinteästi toiseen liiketoimeen, josta on myönnettävä alennus. Arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan soveltamisalaan kuuluvat arvosetelit sisältävät sitä vastoin ainoastaan asiakkaan synnyttämän itsenäisen velvoitteen hyväksyä ne luovutuksen vastikkeeksi (tai jos arvosetelin arvo ei riitä, asiakkaan valinnan mukaan myös vastikkeen osaksi). Ratkaisevaa on, että arvosetelin haltija voi lunastaa arvosetelin itsenäisesti tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeena.

31. Näin ei ole nyt tarkasteltavassa tapauksessa. Lykolta kerätyt pisteet eivät anna asiakkaalle oikeutta (eivätkä siten myöskään synnytä Lykon velvoitetta) käyttää (tai hyväksyä) niitä *luovutuksen vastikkeena*. Jos ymmärrän käsiteltävän asian tosiseikat oikein, Lyko ei nimenomaan ole velvollinen luovuttamaan pisteitä esitettäessä tavarapalkkiota. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kysymyksessä nimenomaisesti siihen, että asiakasuskollisuusohjelma on laadittu siten, että asiakas on ainoastaan *tulevan oston yhteydessä* oikeutettu käyttämään pisteitä saadakseen Lykon tuotevalikoimasta muita tavaroita tämän uuden oston yhteydessä.

[7] Tuomio 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, 20 ja 21 kohta). Yhden käyttötarkoituksen arvosetelistä ks. tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli) (C-68/23, EU:C:2024:342, 36 kohta).

32. Pisteet eivät siten kuitenkaan luo *luovuttajan velvoitetta* luovuttaa tavara, vaan niitä voidaan käyttää vain sen vuoksi, että *asiakkaalla on* lisäksi *velvoite* tehdä uusi osto. Vasta tämän uuden oston yhteydessä pisteillä voidaan sitten saada lisäksi uusi tavara (palkkio). *Luovuttajan velvoite* on kuitenkin tarpeen, jotta kyseessä on ylipäätään arvoseteli. Vain silloin voidaan esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 1 kohdan mukaan jo (yhden käyttötarkoituksen) arvosetelin siirtoa pitää tavaran luovutuksena. Tämä käy ilmi jo arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohtaan sisältyvästä arvosetelin määritelmästä, ja se on edellytys, joka kaikkien arvosetelien ja siten myös useamman käyttötarkoituksen arvosetelien on täytettävä.

33. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa saadut pisteet eivät – taloudelliselta kannalta tarkasteltuina – velvoita luovuttamaan palkkiota, vaan ne oikeuttavat asiakkaan ”ainoastaan” tekemään ”edullisemman” uuden oston.[8] Pisteiden lunastamisen myötä tästä toisesta ostosta tulee asiakkaalle edullisempi valitun palkkion arvoa vastaavalla määrällä – toisen oston (tavarat ja palkkio) hintahan säilyy samana. Tämä olisi vieläkin selvempää, jos pisteet eivät oikeuttaisi toisen oston johdosta myös tavarapalkkion valitsemiseen vaan ostohinnan osittaiseen alentamiseen.

34. Tilanne olisi toinen vain, jos pisteet voitaisiin lunastaa erillään uudesta ostosta palkkiota vastaan. Siinä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan edellytykset täyttyisivät. Koska näin ei käsiteltävässä asiassa ole, pisteissä ei ole jo tästä syystä kyse arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetusta arvosetelistä vaan ainoastaan hinnanalennuksesta.

2. Kirjoittamaton edellytys: edustaako arvoseteli tiettyä arvoa?

35. Erityisesti Belgia ja komissio korostavat huomautuksissaan, että arvosetelin on tarkoitus olla todiste arvosta, toisin sanoen todiste siitä, että sen haltija on maksanut etukäteen esim. tavaran luovutuksesta. Asiakasuskollisuusohjelman pisteillä ei kuitenkaan ole tiettyä rahallista arvoa. Tältä osin molemmat ottavat lähtökohdaksi toisen, kirjoittamattoman edellytyksen, jonka mukaan arvoseteli on hankittava vastikkeellisesti ja että sen on edustettava *tiettyä* arvoa jo sen antamisajankohtana.

36. En kuitenkaan pidä näitä argumentteja vakuuttavina. Ensinnäkään kyseinen edellytys ei ole tarpeen nyt tarkasteltavassa tapauksessa, sillä ilman tätä kirjoittamatonta edellytystäkin kyseessä on ainoastaan hinnanalennusväline eikä arvoseteli. Toiseksi tämä kirjoittamaton edellytys rajoittaisi tarpeettomasti arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklan soveltamisalaa.

37. Perinteiselle arvosetelille on tosin ominaista se, että henkilö maksaa etukäteen rahaa myöhemmin tehtävästä suorituksesta – jota ei ole osittain vielä määritetty lähemmin mutta joka on osittain jo tiedossa – tai muusta verovelvollisen tekemästä suorituksesta. Arvosetelidirektiivin johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen toisen virkkeen mukaan arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artikla otettiin kuitenkin käyttöön juuri siksi, että siihenastiset säännöt eivät olleet ”riittävän selkeät ja kattavat, jotta niillä voitaisiin varmistaa sellaisten liiketoimien verokohtelun yhtenäisyys, joissa käytetään arvoseteleitä, millä on epäsuotuisia vaikutuksia sisämarkkinoiden moitteettomaan toimintaan”.

38. Jos arvosetelin käsite ymmärretään siten hyvin suppeasti ja ainoastaan sen perinteisessä merkityksessä, kyseisen direktiivin tavoite tehtäisiin pitkälti tyhjäksi, koska siinä tapauksessa kaikkien muiden (uudempien) välineiden kannalta ratkaisevia olisivat edelleen muut ”säännöt [,

[8] Näin vastaavasti myös jo tuomio 27.3.1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, 12 ja 13 kohta).

jotka] eivät –– ole riittävän selkeät ja kattavat”. Pidän näin ollen pikemminkin epätodennäköisenä, että uusien säännösten olisi tarkoitus käsittää ainoastaan perinteiset arvosetelit.

39. Kuten Lyko perustellusti katsoo, nykyään myös niin kutsuttu leimakortti, jossa kymmenen (leimalla todistetun) oston jälkeen yhdestoista osto on ilmainen, voi siten olla arvoseteli yhdennentoista tavaran luovutusta varten. Ratkaisevaa on ”vain” se, onko yhdestoista tavara luovutettava itsenäisesti vai onko se mahdollista vasta yhdennentoista oston yhteydessä (osta kaksi, maksa yksi). Viimeksi mainittu olisi ainoastaan yhdennestätoista ostosta myönnettävä alennus.

40. Arvosetelidirektiivin johdanto-osan kuudes perustelukappale vahvistaa tämän päätelmän. Sen mukaan arvosetelit on tarpeen määritellä siten, että tunnustetaan niiden olennaiset piirteet, erityisesti arvoseteliin liittyvän oikeuden luonne ja velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi. Arvosetelidirektiivissä tai arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 1 alakohdassa ei mainita mitään siitä, että arvosetelissä olisi mainittava jo määritetty, selvillä oleva rahallinen arvo tai että sen olisi edustettava tällaista arvoa sen laatimisajankohtana.

41. Unionin tuomioistuin onkin jo todennut, että arvosetelin luokittelu riippuu yksinomaan 30 a artiklassa säädetyistä edellytyksistä.[9] Jo tämä sulkee oikeastaan pois muut, kirjoittamattomat edellytykset.

42. Ratkaisevaa ei siten ole niinkään se, muistuttavatko käsiteltävässä asiassa riidanalaiset pisteet perinteisiä arvoseteleitä, vaan se, täyttyvätkö arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan edellytykset. Tämä ei kuitenkaan edellytä, että arvoseteli hankitaan ainoastaan rahan maksamista vastaan ja että se edustaa alun alkaenkin jotain tiettyä arvoa. Riittää, että arvoseteliä voidaan käyttää vastikkeena jostain toisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta kolmannelle osapuolelle ja että arvosetelistä (tai siihen liittyvistä asiakirjoista) käy ilmi luovutettava tavara tai mahdollisen luovuttajan henkilöllisyys.

43. Ensimmäisen oston yhteydessä saaduilla pisteillä on siten rahallinen arvo sekä silloin, kun arvoseteli saadaan, että silloin, kun se lunastetaan. Arvosetelin saamisen yhteydessä pisteet ovat sidoksissa ensimmäisen oston hintaan, ja asiakkaat saavat pisteitä – kuten Lyko huomautuksissaan osuvasti esittää – ostettujen tavaroiden ohella (vastikkeellisesti). Myynnin perusteella määräytyvien pisteiden tapauksessa voidaan tuskin katsoa, että ne hyvitettäisiin asiakkaalle vastikkeettomasti. Toisin kuin Belgia väittää, tätä ei muuta se tosiseikka, että muut asiakkaat, jotka eivät osallistu asiakasuskollisuusohjelmaan, maksaisivat tavaroista saman hinnan.

44. Läheisiä henkilösuhteita lukuun ottamatta oletuksena nimittäin on, ettei yksikään yritys lahjoita mitään vieraille kolmansille osapuolille. Jokainen ”lahja” on joko maksettu etukäteen tai maksetaan jälkikäteen, koska se on laskettu mukaan yrityksen soveltamiin hintoihin. Tämä käy erityisen selvästi ilmi myynnin perusteella määräytyvien pisteiden tapauksessa, sillä ne maksetaan oston, joka muodostaa vastaavan myynnin, mukana liiketoimella, johon ne liittyvät.

45. Se, että juuri myynnin arvon perusteella saatujen pisteiden tapauksessa puhuttaisiin ”vastikkeettomasti saaduista” pisteistä, on epärealistista, eikä se vastaa taloudellista todellisuutta. Kenellekään ei myöskään tule mieleen katsoa, että mainoksessa (osta kolme säilyketölkkiä, maksa vain kaksi) on kyse lahjasta tai kolmannen säilyketölkin vastikkeettomasta luovutuksesta. Kaikki

[9] Tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli) (C-68/23, EU:C:2024:342, 55 kohta).

säilyketölkit on hankittu vastikkeellisesti; asiakas (joka on ostanut kolme tölkkiä) on ainoastaan maksanut 33,33 prosenttia vähemmän per tölkki kuin toinen asiakas, joka on ostanut yhden tai kaksi tölkkiä.

46. Tälle mahdollisesti esteenä oleva yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu asiassa Kuwait Petroleum [10] ei ole merkityksellinen käsiteltävän asian kannalta. Siinä yhteisöjen tuomioistuin piti ratkaisevan tärkeänä sitä seikkaa, että ostoselit oli nimetty lahjoiksi ja että asiakkaat saattoivat itse päättää, ottivatko ne vastaan vai eivät. Käsiteltävässä asiassa pisteitä saavat kuitenkin ainoastaan ne henkilöt, jotka osallistuvat asiakasuskollisuusohjelmaan (tai säilyketölkkiesimerkkiä jatkaakseni henkilöt, jotka tietoisesti ostavat kolme tölkkiä). Pisteiden hyvittäminen asiakkaalle tapahtuu myynnin määrän perusteella, eikä pisteitä perustellusti myöskään nimitetä lahjoiksi. Tältä osin näiden kahden asian tosiseikat eroavat toisistaan. Asiakasuskollisuusohjelmaan osallistuvat asiakkaat maksavat sekä tavaroista (ensisijaisesti) että myös saamistaan pisteistä (toissijaisesti). Jo pisteitä saataessa ne symboloivat siten vastikkeellisesti hankittua arvoa (joka ei kuitenkaan ole vielä selvillä kyseisenä ajankohtana).

47. Pisteitä lunastettaessa ne symboloivat nyt myös määritettyä arvoa. Tämä arvo on ollut siihen saakka kuitenkin muuttuva (Lykon mukaan se on 2–10 prosenttia edellisestä myynnistä) ja riippuvainen siitä, mikä tavarapalkkio seuraavan oston yhteydessä valitaan. Tästä syystä ei voida katsoa, etteivät pisteet edusta mitään arvoa, vaan ne edustavat arvoa, joka ainoastaan käy ilmi myöhemmin, koska se on riippuvainen valittavasta tavarapalkkiosta ja koska sitä ei ilmaista siihen saakka rahana vaan pisteinä. Arvoseteli ei siten ilmennä mitään tiettyä arvoa vaan arvoa, joka voidaan määrittää.

48. Tämä vaihtelevuus tai epätietoisuus pisteiden arvosta (vastikkeena tavarapalkkion luovuttamisesta) ei kuitenkaan ole haitallista arvonlisäverolainsäädännössä. Kuten olen toisaalla jo todennut, [11] epävarmuus vastikkeen suuruudesta ei aseta kyseenalaiseksi sen ominaisuutta vastikkeena tavaroiden luovutuksesta tai palveluiden suorituksesta. Unionin tuomioistuimen ainoa ratkaisu (tuomio Baštová [12]), josta mahdollisesti voitaisiin päätellä jotain muuta, ei yhtäältä ole merkityksellinen käsiteltävässä asiassa (se koski kysymystä siitä, onko hevoskilpailun voittaja toteuttanut liiketoimen voittamalla kilpailun, mihin vastattiin perustellusti kieltävästi). Toisaalta sitä ei lähemmässä tarkastelussa myöskään voida ymmärtää näin laajasti. [13]

49. Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla päinvastoin osoittaa, että veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa *vastikkeen arvon*. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämän vastikkeen ei tarvitse olla rahallinen [14] vaan ainoastaan sellainen, että se voidaan ilmaista rahassa. [15] Tämän olisi pädettävä myös arvoseteliin, joka sisältää velvollisuuden luovuttaa sen haltijalle siinä mainittu (tai määritettävissä oleva) asia.

[10] Tuomio 27.4.1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[11] Ratkaisuehdotukseni Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, 49 ja 50 kohta).

[12] Tuomio 10.11.2016 (C-432/15, EU:C:2016:855, 36 kohta).

[13] Näin jo ratkaisuehdotuksessani Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, 62 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

[14] Nimenomaisesti tuomio 8.5.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Osakkeista muodostuva vastike) (C-241/23, EU:C:2024:392, 22 kohta), vastaavasti myös tuomio 19.12.2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, 36 kohta).

[15] Tuomio 8.5.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Osakkeista muodostuva vastike) (C-241/23, EU:C:2024:392, 23 kohta); tuomio 10.1.2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, 35 kohta); tuomio 19.12.2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, 36 kohta) ja tuomio 3.7.1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, 23 kohta).

50. Tämän vahvistaa viime kädessä myös arvosetelillä arvonlisäverodirektiiviin uutena lisätty 73 a artikla, jossa säädetään tietyistä erityissäännöistä useamman käyttötarkoituksen arvosetelin veron perusteen määrittämiselle. Mainitussa artiklassa kuitenkin säädetään näistä erityissäännöistä nimenomaisesti ”sanotun kuitenkaan rajoittamatta 73 artiklan soveltamista”.

51. Jos arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan kuitenkin riittää, että vastikkeen (tässä arvosetelin) arvo voidaan ilmaista rahassa, silloin tämän 73 artiklan mukaan riittää myös, että pisteiden (vastikkeena) arvo voidaan määrittää tavaran tai tavaroiden luovuttamisajankohtana. Koska palkkion arvo on tiedossa kyseisenä ajankohtana, myös pisteiden arvo on tiedossa veron perusteen määrittämiseksi 73 artiklan mukaisesti. Tämä riittää silloin nimenomaisesti myös 73 a artiklan nojalla (”sanotun kuitenkaan rajoittamatta 73 artiklan soveltamista”).

52. Komission huomautuksista poiketen arvonlisäverodirektiivin 73 a artiklan sanamuodosta ei siten voida johtaa, että kyseessä on arvoseteli vain, jos arvosetelin arvo ilmaistaan arvosetelin antamisen yhteydessä selvillä olevana hintana. Kyseessä on (useamman käyttötarkoituksen) arvoseteli pikemminkin myös silloin, kun se kohdistuu tavarapalkkioon, joka ei ole vielä tiedossa sen antamisajankohtana, ja palkkion arvo on selvillä vasta, kun asiakas valitsee palkkion.

53. Myöskään siitä, että luovutuksen tarkka sisältö ei ole vielä tiedossa siihen mennessä, ei aiheudu haittaa, koska arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklan 3 alakohdassa tarkoitetulle useamman käyttötarkoituksen arvosetelille on juuri ominaista tällainen epävarmuus. Tämä epävarmuus hyväksytään (ja voidaan ehdottomasti hyväksyä), koska arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan 2 kohdan mukaan vasta tavaroiden tosiasiallinen toimitus, joka tehdään luovuttajan vastikkeeksi hyväksymää monen käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan, on arvonlisäveron alainen. Viimeistään tällä hetkellä sekä luovutuksen kohde että sen arvo ja siten arvosetelin arvo ovat tiedossa. Tämän useamman käyttötarkoituksen arvosetelin jokainen edeltävä siirto (ja myös antaminen) ei sitä vastoin ole arvonlisäveron alainen, minkä vuoksi edellä mainittu epävarmuus ei haittaa.

54. Näin ollen käsiteltävässä asiassa pisteitä, jos ne sisältävät itsenäisen oikeuden määritettävissä olevaan palkkioon, olisi pidettävä arvosetelinä. Jos palkkio ei ole vielä tiedossa (eikä siksi voida määrittää esimerkiksi oikeaa verokantaa), kyseessä on useamman käyttötarkoituksen arvoseteli, jonka antamisella ei vielä ole arvonlisävero-oikeudellisia seurauksia. Vasta pisteiden lunastaminen muodostaisi (palkkion) vastikkeellisen luovuttamisen (arvosetelin muodossa). Tämän lunastamisen yhteydessä käy ilmi arvosetelin arvo, ja se voidaan määrittää valitun palkkion perusteella. Lunastamisen myötä olisi sitten verotettava palkkion luovuttamista. Vastaavasti tämä lunastaminen pienentäisi sitten (vasta) sen oston veron perustetta, jonka yhteydessä pisteet saatiin.

3. Lunastamattomien pisteiden kohtelu

55. Tämän ratkaisun myötä jäisi kuitenkin vielä avoimeksi se, miten Lykon olisi toimittava lunastamattomien pisteiden tapauksessa, jos näitä pisteitä olisi pidettävä arvosetelinä.

56. Tavallisen useamman käyttötarkoituksen arvosetelin, joka hankitaan vastikkeellisesti ja ilmentää tiettyä hintaa mutta jota ei koskaan lunasteta, tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 30 b artiklan sääntelystä seuraa, ettei arvonlisäveroa kanneta lainkaan. Tämä on johdonmukaista sikäli, että asiakas tosin suorittaa maksun mutta liiketoimea ei toteuteta. Pelkkä mahdollisuus arvosetelin käyttämiseen ei ilmeisestikään riittänyt direktiivin antajalle siihen, että kyseessä katsotaan jo olevan arvonlisäveron alainen ja verollinen tapahtuma.

57. Alennuksen myöntäminen ensimmäisestä tai toisesta ostosta sitä vastoin pienentäisi verotusta vain, jos alennus myös käytetään. Tämä on johdonmukaista, sillä sen käyttämiseen saakka asiakas on käyttänyt tietyn summan tavaroiden luovutukseen tai palveluiden suoritukseen ja verovelvollinen on saanut siitä tietyn määrän.

58. Useamman käyttötarkoituksen arvoseteli, jolla ei ole mitään tiettyä arvoa vaan jolla on ainoastaan määritettävissä oleva arvo, sijoittuu tietyn useamman käyttötarkoituksen arvosetelin ja alennuksen välille. Asianmukainen arvonlisäverotus voi kuitenkin tapahtua ilman, että olisi rajoitettava arvosetelin käsitettä.

59. Useamman käyttötarkoituksen arvosetelillä, joka ei ilmennä mitään tiettyä arvoa vaan joka ilmentää ainoastaan määritettävissä olevaa arvoa, voi myös arvonlisäverodirektiivin 30 a ja 30 b artiklaa sovellettaessa olla arvonlisävero-oikeudellisia seurauksia vasta, kun tämä määritettävissä oleva arvo konkretisoituu. Jos tämä tapahtuu vasta lunastamisajankohtana, tällä arvosetelillä ei ole siihen saakka mitään vaikutusta, eli ei myöskään vaikutusta ensimmäisen oston veron perusteeseen.

60. Jos pisteitä ei näin ollen lunasteta, ensimmäisen oston veron peruste säilyy sekä myyjän – joka on saanut tavaroista tietyn rahamäärän – että asiakkaan – joka on maksanut tietyn rahamäärän saamistaan tavaroista – näkökulmasta muuttumattomana, ja siitä on maksettava veroa täysimääräisesti. Tämän veron perusteen jakaminen (tavaroita koskevaan verotettavaan osaan ja arvoseteliä koskevaan verottamattomaan osaan) ei tule kyseeseen silloin, kun annetaan arvoseteli, jolla on ainoastaan määritettävissä oleva arvo (erotuksena useamman käyttötarkoituksen arvosetelin, jolla on tietty arvo, antamisesta), koska arvosetelin määritettävissä olevaa arvoa ei voida saada selville, ellei sitä lunasteta.

61. Sama pätee myös siinä tapauksessa, ettei kyseessä katsota olevan arvoseteli. Silloin pisteet olisivat ainoastaan mahdollisuus eräänlaiseen hinnanalennukseen, jolla on vero-oikeudellisia vaikutuksia vasta, kun tämä hinnanalennus käytetään. Näin olisi kuitenkin vasta toisen oston tapauksessa.

62. Tämä käy selkeästi ilmi arvonlisäverodirektiivin 79 artiklasta, jonka mukaan arvonlisäveron perusteeseen ei sisällytetä *myönnettyjä* hinnanalennuksia. Pisteet itsessään eivät kuitenkaan ole vielä myönnetty hinnanalennus vaan ainoastaan mahdollisuus hinnanalennukseen. Liiketoimen (tässä ensimmäisen oston) suorittamisen jälkeen myönnettävä hinnanalennus tosin johtaa arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan mukaan veron perusteen alentamiseen, mutta se myös edellyttää hinnanalennuksen käyttämistä. Näin olisi vasta silloin, kun pisteet lunastetaan eli kun saadaan palkkio.[16]

C Toinen ennakkoratkaisukysymys

63. Koska ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta ilmenee, että käsiteltävässä asiassa pisteiden, jotka voidaan lunastaa vasta seuraavan oston yhteydessä palkkiota vastaan, jakaminen ei muodosta arvonlisäverodirektiivin 30 a artiklassa tarkoitettua arvoseteliä vaan sitä on pikemminkin pidettävä pelkkänä hinnanalennuksena, toiseen kysymykseen ei ole enää tarpeen vastata.

[16] Samoin Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) tuomio 16.1.2020 – V R 42/17 –, BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361, joka koskee vielä vanhaa oikeustilaa unionin oikeudessa.

VI Ratkaisuehdotus

64. Ehdotan näin ollen, että Högsta förvaltningsdomstolenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

Pisteiden jakaminen sellaisen asiakasuskollisuusohjelman yhteydessä, joka on laadittu siten, että tavaroita ostava asiakas saa pisteitä ostosten suuruuden perusteella ja hänellä on tämän jälkeen tulevan ostoksen yhteydessä oikeus käyttää kyseisiä pisteitä hankkiakseen lisää myyjän valikoimaan kuuluvia tavaroita, ei muodosta direktiivin 2006/112 30 a artiklassa tarkoitettua arvoseteliä. (Itsenäistä) velvoitetta hyväksyä nämä pisteet tavaroiden luovutuksen vastikkeeksi ei ole. Tästä syystä tällainen pistejärjestelmä muodostaa ainoastaan tulevasta ostosta myönnettävän hinnanalennuksen.