Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 11. septembra 2025 [1]

Zadeva C-436/24

Skatteverket
proti
Lyko Operations AB

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčno pravo – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člena 30a in 30b – Opredelitev kupona – Program zvestobe s točkami, ki se pridobivajo glede na obseg nakupov – Obdavčitev izdaje točk – Obdavčitev unovčenja točk – Obdavčitev izgubljenih točk“

I. Uvod

1. Ben Terra, na področju DDV zelo poznan in cenjen strokovnjak za davčno pravo, ki je žal prehitro umrl, je v enem od svojih številnih člankov zapisal: „*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. Očitno je imel prav, saj je navedena direktiva [3] kljub svoji precej dolgi zgodovini nastanka (predlog Komisije sega v leto 2012) in precej kratkem obstoju (rok za izvedbo direktive, ki je začela veljati leta 2016, se je iztekel 31. decembra 2018) privedla že do več postopkov v Luksemburgu. [4] V tem postopku predhodnega odločanja mora Sodišče spet odgovoriti na vprašanja, ki se pojavljajo zaradi novih členov 30a in 30b Direktive o DDV [5] v zvezi z davčno obravnavo kuponov.

3. V tem primeru gre za program zvestobe za stranke, ki je v praksi običajen, pri katerem stranke z nakupi zbirajo točke, ki jih lahko uporabijo pri kasnejšem nakupu. Zaradi točk je naslednji nakup za stranko „cenejši“, in sicer bodisi tako, da se točke odštejejo od cene, bodisi tako, da se – kot

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[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, str. 27 (33).

[3] Direktiva Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov (v nadaljevanju: Direktiva o kuponih) (UL 2016, L 177, str. 9).

[4] Sodbi z dne 18. aprila 2024, Finanzamt O (Boni za enkratno uporabo) (C-68/23, EU:C:2024:342), in z dne 28. aprila 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304). Poleg predmetnega postopka je v teku še zadeva C-472/24.

[5] Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) – UL 2006, L 347, str. 1, v različici, ki je veljala v spornem obdobju. Zadevna člena sta bila dodana z že navedeno Direktivo o kuponih.

v tem primeru – pridobi dodaten izdelek v „trgovini ugodnosti“. Po mnenju predložitvenega sodišča je odločilno vprašanje, ali je že izdajo takih točk treba obravnavati kot kupon v smislu Direktive o DDV.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir določa Direktiva o DDV. Člen 30a te direktive glasi:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve:

1. ‚kupon‘ pomeni instrument, v zvezi s katerim obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, pri čemer so blago, ki bo dobavljeno, ali storitve, ki bodo opravljene, ali identiteta njihovih morebitnih dobaviteljev navedeni na samem instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe takšnega instrumenta.

2. ‚enonamenski kupon‘ pomeni kupon, v zvezi s katerim sta ob njegovi izdaji znana kraj dobave blaga ali opravljanja storitev, na katere se nanaša kupon, in DDV, ki ga je treba plačati za navedeno blago ali storitve.

3. ‚večnamenski kupon‘ pomeni kupon, ki ni enonamenski kupon.“

5. Člen 30b Direktive o DDV določa:

„1. Vsak prenos enonamenskega kupona s strani davčnega zavezanca, ki deluje v svojem imenu, se šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za enonamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, se ne šteje za neodvisno transakcijo. […]

2. Dejanska izročitev blaga ali dejansko opravljanje storitev v zameno za večnamenski kupon, ki ga dobavitelj sprejme kot plačilo ali delno plačilo, je predmet DDV v skladu s členom 2, pri čemer vsak predhodni prenos tega večnamenskega kupona ni predmet DDV. […]“

6. Člena 30a in 30b Direktive o DDV sta bila dodana z Direktivo o kuponih. V uvodnih izjavah 1, 4 in 6 Direktive o kuponih je navedeno:

„(1) Direktiva Sveta 2006/112/ES (3) določa […]. Vendar navedena pravila niso dovolj jasna ali celovita, da bi zagotavljala dosledno davčno obravnavo transakcij, ki vključujejo kupone, kar ima neželene posledice za pravilno delovanje notranjega trga.“

„(4) Ta pravila bi se morala nanašati samo na kupone, ki se lahko unovčijo za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Vendar ta pravila ne bi smela zadevati instrumentov, ki imetniku zagotavljajo popust ob nakupu blaga ali storitev, ne zagotavljajo pa mu pravice do prejetja takšnega blaga ali storitev.“

„(6) Zaradi jasne opredelitve, kaj je kupon za namene DDV, in za razlikovanje kuponov od plačilnih instrumentov je treba opredeliti kupone, ki so lahko v fizični ali elektronski obliki, ter

določiti njihove bistvene značilnosti, zlasti naravo upravičenosti, povezane s kuponom, in obveznost, da se kupon sprejme kot plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev.“

7. Naslov VII Direktive o DDV je „Davčna osnova“. Člen 73 Direktive o DDV, ki se nahaja v tem naslovu, kot načelo določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8. Člen 73a Direktive o DDV ločeno ureja davčno osnovo v primeru večnamenskih kuponov:

„Brez poseganja v člen 73 je davčna osnova za dobavo blaga ali opravljanje storitev v zvezi z večnamenskim kuponom enaka plačilu, plačanemu za kupon, oziroma, če teh informacij ni na voljo, denarni vrednosti, navedeni na samem večnamenskem kuponu ali v pripadajoči dokumentaciji, zmanjšanemu za znesek DDV, ki se nanaša na dobavljeno blago ali opravljene storitve.“

B. Švedsko pravo

9. Na Švedskem je bila Direktiva o DDV v nacionalno pravo prenesena z Mervärdesskattelagen 2023:200 (zakon o DDV (2023:200)).

10. V skladu s členom 26 poglavja 2 tega zakona kupon pomeni instrument, pri katerem obstaja obveznost, da se sprejme kot plačilo ali delno plačilo, med drugim za dobavo blaga. Blago, ki bo dobavljeno, ali identiteta njegovih morebitnih dobaviteljev morata biti navedena na instrumentu ali v pripadajoči dokumentaciji, vključno s pogoji uporabe instrumenta. Člen 27 poglavja 2 določa, kaj pomeni enonamenski in kaj večnamenski kupon. Členi od 40 do 44 poglavja 5 in členi od 2 do 4 poglavja 8 vsebujejo določbe, ki ustrezajo členom 30b, 73 in 73a Direktive o DDV.

III. Dejansko stanje

11. Družba Lyko Operations AB (v nadaljevanju: družba Lyko) prodaja izdelke za nego las in kozmetične izdelke v fizičnih in spletnih trgovinah. Družba Lyko želi oblikovati program zvestobe za stranke in je Skatterättsnämnd (komisija za davčno pravo, Švedska) zaprosila za davčno stališče, da bi zadnjenavedena pojasnila, kako je treba program obravnavati za namene DDV.

12. Po predlogu naj bi imele stranke (v celoti fizične osebe) družbe Lyko možnost sodelovanja v lastnem programu zvestobe brez dodatnih stroškov. V okviru programa stranke pri vsakem običajnem nakupu prejmejo točke, ki jih lahko nato – torej pri poznejšem nakupu – unovčijo za blago v „trgovini ugodnosti“. Točke se lahko unovčijo le pri novem običajnem nakupu. Paleta izdelkov v „trgovini ugodnosti“ je sestavljena iz izdelkov standardne linije družbe. Izdelki bodo večinoma nizke vrednosti, vendar bodo zanje lahko veljale različne stopnje DDV.

13. Za vsak izdelek se določi cena v točkah, cene pa bodo take, da bodo stranke lahko pridobile blago iz „trgovine ugodnosti“ v vrednosti približno od dva do deset odstotkov svojega prvotnega nakupa. Vsaka točka, ki jo unovči stranka, se lahko veže na vse nakupe v določenem mesecu,

v katerem so bile pridobljene točke, najprej pa se bodo porabile starejše točke. Točk ne bo mogoče zamenjati za denar in tudi ne kupiti. Vezane so na osebo in niso prenosljive. Blago iz „trgovine ugodnosti“ prav tako ne bo na voljo v zameno za kombinacijo točk in denarnega plačila. Pridobljene točke bodo izgubljene, če se ne bodo porabile v dveh letih.

14. Točke, pridobljene v okviru programa zvestobe za stranke, pomenijo obveznost družbe Lyko, da stranki, ko pridobi zadostno število točk in jih želi pri svojem naslednjem nakupu unovčiti, dobavi blago. Podrobni pogoji uporabe točk se sporočijo strankam, ki se odločijo za članstvo v programu.

15. Družba Lyko je vprašala, ali program zvestobe pomeni, da svojim strankam zagotavlja kupon (večnamenski kupon). Če je odgovor pritrdilen, je poskusila izvedeti tudi, kako bi bilo treba izračunati davčno osnovo, kadar se točke unovčijo v zameno za blago iz „trgovine ugodnosti“, saj stranka za kupon ne opravi posebnega plačila, prav tako pa se mu ne pripisuje denarna vrednost. Obe vprašanji se nanašata na primere, kadar družba Lyko tako v okviru prvotne transakcije kot ob unovčitvi dobavlja blago strankam na Švedskem.

16. Komisija za davčno pravo je na vprašanji odgovorila z navedbo, da program zvestobe ne pomeni, da družba prenese kupone na svoje stranke. Namen kupona je, da deluje kot dokaz, da je imetnik vnaprej plačal na primer dobavo blaga. Točke programa zvestobe nimajo posebne denarne vrednosti.

17. Tako Skatteverk (davčna uprava, Švedska) kot tudi družba Lyko sta zoper davčno stališče vložili pritožbo pri predložitvenemu sodišču, pri čemer davčna uprava predlaga, naj se davčno stališče potrdi. V postopku pred predložitvenim sodiščem davčna uprava poudarja, da točke ne pomenijo kupona, ki ima določeno vrednost in se lahko prenese, temveč le možnost, da si stranka dodatno izbere izdelek, potem ko je kupila druge izdelke v določeni vrednosti.

18. Družba Lyko pa nasprotno meni, da točke izpolnjujejo vse zahteve iz člena 30a Direktive o DDV in so torej kuponi, čeprav stranke za točke niso posebej plačale. Ko so stranke, ki so sodelovale v programu zvestobe, opravile nakup, so v zameno prejele tako izbrani izdelek kot tudi točke za svoj denar (kupnino).

IV. Postopek predhodnega odločanja

19. Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) se predvsem sprašuje, ali je za obstoj kupona v smislu Direktive o DDV potrebno, da so stranke za točke plačale in da imajo te točke določeno denarno vrednost. Zato je postopek prekinilo in Sodišču predložilo ti vprašanji:

1. Ali instrument v obliki točk – kot je ta v postopku v glavni stvari – pomeni kupon, kot je opredeljen v členu 30a Direktive o DDV, če se točke dodelijo v okviru programa zvestobe za stranke, zasnovanega tako, da stranka, ki kupuje blago, pridobiva točke glede na obseg teh nakupov in je nato pri prihodnjem nakupu upravičena do uporabe točk za pridobitev dodatnega blaga iz linije prodajalca?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, kako se določi davčna osnova v skladu s členom 73a Direktive o DDV, če se točke uporabljajo za pridobitev blaga od prodajalca?

20. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile družba Lyko, švedska davčna uprava, Kraljevina Belgija in Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) svojega poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

A. Razumevanje vprašanj za predhodno odločanje

21. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe temelji na zahtevku za davčno stališče. S tem želi družba Lyko razjasniti, kako je treba načrtovan program zvestobe za stranke obravnavati za namene DDV. Sporno je predvsem, ali je treba že pridobitev točk šteti za izdajo kupona. Žal predložitveno sodišče ne pojasni, kakšne so razlike v davčnih posledicah, če se šteje, da gre za kupon, ali ne. To bi Sodišču vsekakor olajšalo razumevanje predloženih vprašanj in se mu ne bi bilo treba ukvarjati z vprašanjem njihove upoštevnosti.

22. Če prav razumem, je tu dejansko ključno vprašanje, kako za namene DDV obravnavati *neunovčene točke*. To bi se lahko glede na obstoj kupona razlikovalo. Po spremembi Direktive o DDV z Direktivo o kuponih se „predplačila“ za večnamenski kupon (za razliko od enonamenskega kupona) obdavčijo šele ob unovčenju kupona. Če kupon ni nikoli unovčen, se na ta znesek DDV ne obračuna. Zato imajo vsa podjetja večji interes, da se enonamenskim kuponom izognejo. To je mogoče relativno enostavno doseči[6] z izdajo kupona, ki se lahko uporabi za izdelke z različnimi davčnimi stopnjami. To velja tudi za točke v tem primeru.

23. Če se točke obravnavajo kot večnamenski kupon, potem plačilo, ki se nanaša na te neuporabljene točke, načeloma ne bi bilo obdavčljivo. Če pa se točke obravnavajo le kot nekakšen sistem popustov, imajo učinek znižanja davka šele takrat, ko in če se unovčijo. V tem primeru bi se namreč ob prvem nakupu blaga obračunal polni DDV, šele ob unovčenju točk pa bi se izdelki pridobili po nižjih cenah, kar bi zmanjšalo tudi višino davka. To bi pojasnilo interes družbe Lyko za široko razlago opredelitve kupona in obravnavanje točk lastnega programa zvestobe za stranke kot večnamenskega kupona.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

24. Prvo vprašanje se nanaša na opredelitev kupona v smislu člena 30a Direktive o DDV. Tu je treba ugotoviti, ali se pridobitev točk s strani stranke lahko šteje za izdajo kupona, čeprav niti predmet niti vrednost predmeta, ki se lahko kupi s temi točkami, ob pridobitvi točk nista znana.

25. Opredelitev kupona iz člena 30a, točka 1, Direktive o DDV vsebuje dva kumulativna pogoja. Prvič, iz kupona ali njegovih pogojev mora biti razvidno blago, ki bo dobavljeno, ali morebitni dobavitelj. Drugič, obstajati mora *obveznost*, da se točke sprejmejo kot plačilo *za* dobavo blaga. Slednje ločuje kupon od „golega“ popusta, ki v skladu z uvodno izjavo 4 Direktive o kuponih ni zajet v členu 30a Direktive o DDV (glej točko 1).

[6] V literature se najdejo takšne izjave: „However, the good news for taxable persons is that an SPV (single-purpose voucher) can easily be turned into an MPV (multi-purpose voucher) by adding an element of uncertainty to the VAT treatment of the (potential) supplies envisaged. By turning an SPV into an MPV, taxable persons can at the very last obtain a cash flow advantage and potentially a true saving if the MPV is not redeemed.“ – Terra, B. J. M. , Terra, E. T., *The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers*, World Journal of VAT/GST Law, 2017, str. 27 (34).
Enonamenskim kuponom se v praksi poskuša izogniti, če je to mogoče. Glej: Wille, P. , *New VAT Rules for Vouchers*, International VAT Monitor 2019, str. 5 (6): „MPVs should hopefully give rise to fewer problems.“

26. Vendar nekateri udeleženci menijo, da je kupon lahko le nekaj, kar je bilo kupljeno za določeno vrednost, ki jo kupon izkazuje. Pri točkah pa naj to ne bi veljalo. V zvezi s tem je treba preučiti, ali je navedba določene vrednosti na kuponu nezapisan pogoj ali pa zadostuje, da se točke pridobijo v okviru odplačne transakcije in se njihova konkretna vrednost pokaže šele ob njihovi unovčitvi (glej točko 2).

27. Zdi se mi, da se celotno vprašanje na koncu vendarle nanaša na ustrezno davčno obravnavo neunovčenih točk. Menim, da je ta lahko različna, kadar gre za večnamenski kupon, ki ima določeno vrednost, in kadar gre za večnamenski kupon, ki ima le določljivo vrednost. Za to opredelitve kupona ni treba razširiti z nezapisanim pogojem (glej točko 3).

1. Zapisana pogoja: določene navedbe in obveznost, da se točke sprejmejo kot plačilo

28. Da se lahko izdane točke štejejo za kupon v smislu člena 30a, točka 1, Direktive o DDV, morata biti izpolnjena dva kumulativna pogoja.[7] Po eni strani mora biti iz kupona ali njegovih pogojev razvidno blago, ki bo dobavljeno, ali morebitni dobavitelj. Zdi se, da je v tem primeru tako. Podrobnejši pogoji za uporabo točk se – kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe – sporočijo strankam, ki se odločijo za članstvo v programu. Ta pogoj je torej očitno izpolnjen. Kot pravilno navaja Komisija, pa to iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni povsem razvidno.

29. Po drugi strani mora program zvestobe za stranke vsebovati obveznost, da se točke sprejmejo kot plačilo za dobavo blaga. Razen švedske davčne uprave vsi udeleženci (in sicer Komisija, družba Lyko in Belgija) menijo, da je ta pogoj izpolnjen. Po mojem mnenju to ne drži, kot prav tako švedska davčna uprava pravilno ugotavlja v svojem stališču. Kuponi se namreč razlikujejo od instrumentov za znižanje cene, ki ne spadajo na področje uporabe člena 30a Direktive o DDV (glej uvodno izjavo 4 Direktive o kuponih).

30. Instrumenti za znižanje cene nikogar ne zavezujejo k dobavi ob predložitvi kupona, temveč le k znižanju cene, če se stranka zaveže k nakupu blaga. So spodbuda za *nadaljnjo* plačljivo dobavo, ker jo pocenijo s popustom (cenovni ali blagovni rabat). Vendar so nesamostojno odvisni od druge transakcije, za katero se odobri popust. Nasprotno pa kuponi, za katere velja člen 30a Direktive o DDV, vsebujejo samostojno obveznost, ki jo lahko uveljavi samo stranka, da se jih sprejme kot plačilo (ali, če vrednost kupona ni zadostna, po izbiri stranke tudi kot delno plačilo) za dobavo. Odločilno je, da lahko imetnik kupon samostojno unovči kot plačilo za dobavo ali storitev.

31. To v tem primeru ne velja. Točke, zbrane pri družbi Lyko, stranki ne dajejo pravice (in s tem tudi ne nalagajo obveznosti družbi Lyko), da jih uporabi (oziroma sprejme) *kot plačilo za dobavo*. Družba Lyko – če dejansko stanje pravilno razumem – ni dolžna dostaviti materialne nagrade ob predložitvi točk. Predložitveno sodišče v prvem vprašanju izrecno navaja, da je program zvestobe za stranke zasnovan tako, da je stranka *šele pri prihodnjem nakupu* upravičena do uporabe točk, da bi pridobila dodatno blago iz linije družbe Lyko v okviru tega prihodnjega nakupa.

32. Točke torej ne pomenijo *obveznosti dobavitelja*, da dobavi izdelek, ampak se lahko uporabijo le ob (nadaljnji) *obveznosti stranke*, da opravi nadaljnji nakup. Šele v okviru tega nakupa je mogoča dodatna pridobitev še enega izdelka (nagrade) s točkami. Za obstoj kupona pa je nujna *obveznost dobavitelja*. Šele takrat se lahko npr. v skladu s členom 30b(1) Direktive o DDV že prenos

[7] Sodba z dne 28. aprila 2022, DSAB Destination Stockholm (C-637/20, EU:C:2022:304, točki 20 in 21). V zvezi z enonamenskimi kuponi glej sodbo z dne 18. aprila 2024, Finanzamt O (Enonamenski kuponi) (C-68/23, EU:C:2024:342, točka 36).

(enonamenskega) kupona obravnava kot dobava blaga. To izhaja že iz opredelitve kupona iz člena 30a, točka 1, Direktive o DDV in je pogoj, ki ga morajo izpolnjevati vsi kuponi, torej tudi (večnamenski) kuponi.

33. V obravnavanem primeru pridobljene točke – ekonomsko gledano – ne zavezujejo k dobavi nagrade, ampak dajejo stranki „le“ pravico do „ugodnejšega“ nadaljnjega nakupa.[8] Z unovčenjem točk se zanjo poceni – cena drugega nakupa (blago in nagrada) ostane namreč enaka – drugi nakup za vrednost izbrane nagrade. To bi bilo še bolj očitno, če točke ob drugem nakupu ne bi dajale le pravice do izbire materialne nagrade, ampak do delnega znižanja nakupne cene.

34. Drugače bi veljalo le, če bi bilo mogoče točke unovčiti za nagrado ne glede na nadaljnji nakup. V tem primeru bi bili pogoji iz člena 30a Direktive o DDV izpolnjeni. Ker to v tem primeru ne velja, točke tukaj že iz tega razloga ne pomenijo kupona v smislu Direktive o DDV, ampak pomenijo le popust.

2. Nezapisan pogoj: inkorporiranost določene vrednosti v kuponu?

35. V svojih stališčih zlasti Belgija in Komisija poudarjata, da je namen kupona zagotoviti dokazilo o vrednosti, tj. dokazilo, da je imetnik vnaprej plačal npr. za dobavo blaga. Točke v programu zvestobe pa nimajo določene denarne vrednosti. Pri tem obe izhajata iz dodatnega nezapisanega pogoja, da mora biti kupon pridobljen proti plačilu in da mora že ob izdaji imeti *določeno* vrednost.

36. Ta argumentacija pa me ne prepriča. Po eni strani v obravnavanem primeru ni potrebna, saj gre tudi brez tega nezapisanega pogoja le za instrument za znižanje cene in ne za kupon. Po drugi strani bi ta nezapisan pogoj po nepotrebnem omejil področje uporabe členov 30a in 30b Direktive o DDV.

37. Za klasični kupon (vrednostni kupon) je sicer značilno, da oseba vnaprej plača denarni znesek za poznejšo – v nekaterih primerih nedoločeno, v nekaterih primerih pa že določeno – dobavo ali drugo storitev davčnega zavezanca. Vendar pa sta bila člena 30a in 30b Direktive o DDV, kot to izhaja iz drugega stavka uvodne izjave 1 Direktive o kuponih, dodana prav zato, ker dosedanja pravila niso bila razumljena kot „dovolj jasna ali celovita, da bi zagotavljala dosledno davčno obravnavo transakcij, ki vključujejo kupone, kar ima neželene posledice za pravilno delovanje notranjega trga“. Razlog za to je bila iznajdljivost podjetij v različnih državah članicah, da bi zadržala stranke in jih spodbudila k nadaljnjim nakupom.

38. Če bi se torej pojem kupona razlagal zelo ozko in le v klasičnem smislu, bi se cilj te direktive v veliki meri izjalovil, saj bi za vse druge (novejše) instrumente spet veljale ostale določbe, ki „niso dovolj jasn[e] ali celovit[e]“. Zato se mi ne zdi verjetno, da bi se nove določbe nanašale le na klasične vrednostne kupone.

39. Kot pravilno meni družba Lyko, lahko potemtakem tudi tako imenovani kartonček za zbiranje štampiljk, pri katerem je po desetih (s štampiljko potrjenih) nakupih enajsti nakup brezplačen, pomeni kupon za dobavo enajstega izdelka. Odločilno je „le“, ali mora biti enajsti izdelek dobavljen samostojno ali je to mogoče le v povezavi z enajstim nakupom (kupi dva, plačaj enega). V slednjem primeru bi šlo le za popust na enajsti nakup.

[8] Podobno že v sodbi z dne 27. marca 1990, Boots Company (C-126/88, EU:C:1990:136, točki 12 in 13).

40. Uvodna izjava 6 Direktive o kuponih potrjuje ta zaključek. V skladu s to uvodno izjavo je treba kupone opredeliti tako, da so določene njihove bistvene značilnosti, zlasti narava upravičenosti, povezane s kuponom, in obveznost, da se kupon sprejme kot plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev. Da bi moral kupon že v trenutku izdaje imeti oziroma izkazovati določeno fiksno denarno vrednost, ni omenjeno niti tam niti v členu 30a, točka 1, Direktive o DDV.

41. Sodišče je sicer v skladu s tem že odločilo, da so za opredelitev kupona upoštevni le kriteriji iz člena 30a.[9] Že to pravzaprav izključuje dodatne nezapisane kriterije.

42. Ni torej toliko pomembno, ali so točke, ki so predmet tega spora, podobne klasičnim kuponom, temveč ali so izpolnjeni pogoji iz člena 30a Direktive o DDV. Ta pa ne zahteva, da se kupon pridobi le z denarnim plačilom in da mora od začetka predstavljati določeno vrednost. Zadošča, da se kupon lahko uporabi kot plačilo za drugo dobavo ali storitev pri tretji osebi in da je iz kupona (ali pripadajoče dokumentacije) razvidno blago, ki bo dobavljeno, ali morebitni dobavitelj.

43. Točke, pridobljene s prvim nakupom, imajo denarno vrednost tako ob pridobitvi kot tudi ob unovčenju. Ob pridobitvi so točke vezane na ceno prvega nakupa in jih stranka – kot pravilno navaja družba Lyko v svojem stališču – pridobi (proti plačilu) poleg kupljenih izdelkov. Da se strankam dodelijo brezplačno, je v primeru točk, ki se pridobijo glede na obseg nakupa, težko trditi. V nasprotju s stališčem Belgije tega ne spremeni dejstvo, da druge stranke, ki ne sodelujejo v programu zvestobe za stranke, plačajo enako ceno za blago.

44. Razen v primeru tesnih osebnih razmerij se namreč domneva, da nobeno podjetje ničesar ne bo podarilo tujim tretjim osebam. Vsako „darilo“ je bilo bodisi vnaprej plačano bodisi se plača naknadno, ker je vračunano v cene podjetja. To je še posebej očitno pri točkah, ki se pridobijo glede na obseg prometa, saj se te pri nakupu, ki pomeni ustrezno transakcijo, plačajo skupaj s transakcijo, od katere so odvisne.

45. Zlasti v primeru točk, ki se pridobijo glede na obseg prometa, je govoriti o „brezplačno pridobljenih“ točkah neprimerno in ne ustreza gospodarski realnosti. Nikomur tudi ne pride na misel, da bi v primeru promocijske akcije (kupi tri pločevinke, plačaj samo dve) govoril o darilu ali brezplačni dobavi tretje pločevinke. Vse pločevinke so bile pridobljene odplačno, le da je en kupec (ki je kupil tri pločevinke) za pločevinko plačal 33,33 % manj kot drugi kupec, ki je kupil le eno ali dve pločevinki.

46. Odločitev Sodišča v zadevi Kuwait Petroleum[10], ki bi temu morda nasprotovala, v tem primeru ni upoštevna. V navedenem primeru je Sodišče odločilen pomen pripisalo dejstvu, da so bili kuponi označeni kot darilo in da so jih stranke lahko sprejele po lastni želji. V obravnavanem primeru pa točke prejmejo le osebe, ki sodelujejo v programu zvestobe za stranke (ali – če ostanemo pri primeru pločevink – ki zavestno kupijo tri pločevinke). Točke se jim dodelijo glede na obseg nakupa in se v skladu s tem tudi ne označujejo kot darilo. Glede na to gre za drugačno dejansko stanje. Stranke, ki sodelujejo v programu zvestobe za stranke, plačajo tako za blago (primarno) kot tudi za prejete točke (sekundarno). Tako te točke že ob pridobitvi predstavljajo (v tem trenutku sicer še nedoločeno) vrednost, pridobljeno za plačilo.

[9] Sodba z dne 18. aprila 2024, Finanzamt O (Enonamenski kuponi) (C-68/23, EU:C:2024:342, točka 55).

[10] Sodba z dne 27. aprila 1999 (C-48/97, EU:C:1999:203, točka 30 in naslednje).

47. Ob unovčenju nato točke predstavljajo vrednost, ki je takrat celo že določena. Vendar je ta do takrat spremenljiva (po podatkih družbe Lyko znaša med dvema odstotkoma in desetimi odstotki predhodnega nakupa) in odvisna od izbrane nagrade ob drugem nakupu. Zato ni mogoče trditi, da točke ne izražajo nobene vrednosti, ampak izražajo vrednost, ki se pokaže šele kasneje, ker je odvisna od izbrane nagrade in do takrat ni izražena v denarju, ampak v točkah. Zato ne izražajo določene vrednosti, ampak določljivo vrednost.

48. Ta spremenljivost oziroma negotovost vrednosti točk (kot plačila za dobavo nagrade) pa zakonodaji o DDV ne nasprotuje. Kot sem že pojasnila drugod,[11] negotovost glede višine plačila ne postavlja pod vprašaj njene narave kot plačila za dobavo ali drugo storitev. Edina odločba Sodišča (zadeva Baštová[12]), iz katere bi bilo mogoče razbrati nekaj drugega, po eni strani v tej zadevi ni upoštevna (nanašala se je na vprašanje, ali je zmagovalec na konjski dirki opravil nakup v obliki zmage na dirki, kar je bilo ustrezno zavrnjeno). Po drugi strani pa je ob podrobnejšem pregledu tudi ni mogoče tako široko razumeti.[13]

49. Nasprotno člen 73 Direktive o DDV določa, da davčna osnova zajema vse, kar predstavlja *plačilo*. V skladu s sodno prakso Sodišča ni nujno, da je to plačilo v denarju,[14] temveč zadošča, da se lahko izrazi v denarju.[15] To bi moralo veljati tudi za kupon za blago, ki vsebuje obveznost, da se imetniku izroči v kuponu določeno (oziroma določljivo) blago.

50. Končno to potrjuje tudi novi člen 73a Direktive o DDV, uveden z Direktivo o kuponih, ki vsebuje nekatera posebna pravila pri določanju davčne osnove za večnamenske kupone. Vendar člen 73a izrecno določa, da ta posebna pravila veljajo „brez poseganja v člen 73“ Direktive o DDV.

51. Če pa v skladu s členom 73 Direktive o DDV zadostuje, da se vrednost plačila (v tem primeru kupona) lahko izrazi v denarju, potem v skladu s tem členom 73 zadostuje tudi, da se lahko vrednost točk (kot plačila) določi v trenutku dobave. Ker je v tem trenutku vrednost nagrade določena, je jasna tudi vrednost točk, tako da se lahko v skladu s členom 73 določi davčna osnova. To potem izrecno zadostuje tudi v skladu s členom 73a („brez poseganja v člen 73“).

52. Zato v nasprotju z stališčem Komisije iz besedila člena 73a Direktive o DDV ni mogoče razbrati, da gre za kupon le, če je vrednost kupona ob izdaji izražena v določenem znesku. Nasprotno, (večnamenski) kupon je podan tudi takrat, ko se nanaša na še negotovo stvarno nagrado in je vrednost nagrade določena šele v trenutku, ko jo stranka izbere.

53. Da natančna vsebina dobave do takrat še ni določena, ni težava, saj je za večnamenski kupon v smislu člena 30a, točka 3, Direktive o DDV značilna prav takšna negotovost. Ta negotovost se sprejme (in se lahko z lahkoto sprejme), ker je v skladu s členom 30b(2) Direktive o DDV predmet DDV šele dejanska predaja blaga, za katero dobavitelj blaga sprejme večnamenski kupon kot plačilo. Najpozneje v tem trenutku sta določena tako blago kot tudi njegova vrednost in s tem vrednost kupona. Nasprotno pa vsak predhodni prenos (in tudi izdaja) tega večnamenskega kupona ni obdavčen z DDV, zato navedena negotovost ni problematična.

[11] Moji sklepni predlogi v zadevi Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, točki 49 in 50).

[12] Sodba z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 36).

[13] Tako že moji sklepni predlogi v zadevi Financial Bulgaria (C-744/23, EU:C:2025:332, točka 62 in naslednje).

[14] Izrecno sodba z dne 8. maja 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Plačilo v delnicah) (C-241/23, EU:C:2024:392, točka 22), podobno tudi sodba z dne 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 36).

[15] Sodbe z dne 8. maja 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Plačilo v delnicah) (C-241/23, EU:C:2024:392, točka 23); z dne 10. januarja 2019, A (C-410/17, EU:C:2019:12, točka 35); z dne 19. decembra 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 36), in z dne 3. julija 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, točka 23).

54. Glede na navedeno bi bilo treba v tem primeru točke, če bi vključevale samostojno pravico do določljive nagrade, obravnavati kot kupon. Če nagrada še ni določena (in zato na primer ni mogoče določiti ustrezne davčne stopnje), bi šlo za večnamenski kupon, katerega izdaja še ne bi imela posledic v smislu DDV. Šele unovčenje točk bi pomenilo dobavo (nagrade) proti plačilu (v obliki kupona). Pri tem unovčenju bi se vrednost kupona pokazala in bi jo bilo mogoče določiti na podlagi izbrane nagrade. Ob unovčenju bi se nato dobava nagrade obdavčila. V skladu s tem bi (šele) ta unovčitev zmanjšala davčno osnovo za nakup, pri katerem so bile točke pridobljene.

3. Obravnava točk, ki niso bile unovčene

55. Ta izid pa še ne pove, kako ravnati z neizkoriščenimi točkami s strani družbe Lyko, če bi se te točke štele za kupon.

56. V primeru običajnega večnamenskega kupona, ki se pridobi za plačilo, ima določeno vrednost, vendar se nikoli ne unovči, določba člena 30b Direktive o DDV pomeni, da se DDV sploh ne obračuna. To je ustrezno zato, ker ima stranka sicer finančne izdatke, vendar ne pride do transakcije. Zgolj možnost uporabe kupona evropskemu zakonodajalcu očitno ni zadoščala, da bi jo štel za obdavčljivo transakcijo.

57. Medtem bi imel popust na prvi ali drugi nakup za posledico nižjo obdavčitev le, če bi bil tudi izkoriščen. To je logično, saj je stranka do koriščenja popusta porabila določen znesek za dobavo ali drugo storitev, davčni zavezanec pa je za to prejel določen znesek.

58. Večnamenski kupon, ki nima določene vrednosti, ampak ima le določljivo vrednost, se giblje med določenim večnamenskim kuponom in popustom. Ustrezna odmera DDV pa se lahko izvede, ne da bi bilo treba omejiti opredelitev kupona.

59. Večnamenski kupon, ki nima določene vrednosti, ampak ima le določljivo vrednost, lahko namreč tudi v skladu s členoma 30a in 30b Direktive o DDV sproži posledice na področju DDV šele takrat, ko se ta določljiva vrednost konkretizira. Če se to zgodi šele ob unovčenju, ta kupon do takrat nima nobenega učinka, tudi ne na davčno osnovo prvega nakupa.

60. Če se torej točke ne unovčijo, ostane davčna osnova prvega nakupa nespremenjena tako z vidika prodajalca – ki je za blago prejel določen znesek – kot tudi z vidika kupca – ki je za prejeto blago plačal določen znesek – in je v celoti obdavčljiva. Razdelitev te davčne osnove (na obdavčeni del za blago in neobdavčeni del za kupon) pri izdaji kupona z določljivo vrednostjo (v nasprotju z izdajo večnamenskega kupona z določeno vrednostjo) ne pride v poštev, saj določljive vrednosti kupona brez njegove unovčitve ni mogoče ugotoviti.

61. Enako bi veljalo, če ne bi šlo za kupon. V tem primeru bi točke pomenile le možnost neke vrste popusta, ki bi imel davčne posledice šele, ko bi bil ta popust izkoriščen. To pa bi se zgodilo šele ob drugem nakupu.

62. Slednje je jasno razvidno iz člena 79 Direktive o DDV, ki *odobrena* znižanja cen izključuje iz davčne osnove za DDV. Točke same po sebi še ne pomenijo odobrenega popusta, temveč pomenijo le možnost popusta. Znižanje cen po izvedbi transakcije (v tem primeru prvega nakupa) v skladu s členom 90 Direktive o DDV vodi do zmanjšanja davčne osnove, vendar predpostavlja tudi izvedbo popusta. To bi se zgodilo šele ob unovčenju točk, torej ob prejemu

nagrade.[16]

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

63. Ker iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da v obravnavanem primeru izdaja točk, ki jih je mogoče unovčiti za nagrado šele ob nadaljnjem nakupu, ne predstavlja kupona v smislu člena 30a Direktive o DDV, ampak je treba to obravnavati kot goli popust, na drugo vprašanje ni več treba odgovoriti.

VI. Predlog

64. Glede na navedeno predlagam, da se na vprašanji Högsta Förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) odgovori:

Izdaja točk v okviru programa zvestobe za stranke, zasnovanega tako, da stranka, ki kupuje blago, pridobiva točke glede na obseg nakupov in je nato pri prihodnjem nakupu upravičena do uporabe točk za pridobitev dodatnega blaga iz linije prodajalca, ne pomeni kupona v smislu člena 30a Direktive 2006/112. Ni podana (samostojna) obveznost, da se te točke sprejmejo kot plačilo za dobavo izdelka. Zato takšen sistem točk pomeni le popust pri prihodnjem nakupu.

[16] Prav tako sodba nemškega Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) z dne 16. januarja 2020 – V R 42/17 – BFHE 268, 287, BStBl. II 2020, 361, ki se nanaša na prejšnjo ureditev v pravu Unije.