

Věc C-436/24

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

20. června 2024

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

19. června 2024

Navrhovatelka a odpůrkyně:

Skatteverket

Odpůrkyně a navrhovatelka:

Lyko Operations AB

PŘESEDÁ SENÁTU

[*omissis*]

NAVRHOVATELKA A ODPŮRKYNĚ

Skatteverket (daňový orgán, Švédsko)

[*omissis*] Solna

ODPŮRKYNĚ A NAVRHOVATELKA

Lyko Operations AB (dříve Lyko Online AB), [*omissis*]

[*omissis*] Stockholm

[*omissis*]

PŘEDMĚT SPORU V PŮVODNÍM ŘÍZENÍ

individuální výkladové stanovisko týkající se DPH; předběžná otázka předložená Soudnímu dvoru Evropské unie

[*omissis*]

Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) vydává následující

ROZHODNUTÍ

Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU [*omissis*]

[*omissis*]

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU týkající se výkladu článků 30a a 73a směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH)

Úvod

- 1 Nejvyšší správní soud žádá o vydání rozhodnutí o předběžné otázce, které by ozřejmilo, jakým způsobem je nutno vykládat definici poukazu zakotvenou ve směrnici o DPH. Předkládající soud konkrétně žádá o objasnění, zda právo zákazníka získat další zboží od společnosti v rámci zákaznického věrnostního programu, a to v závislosti na objemu nákupů, které tento zákazník u této společnosti již uskutečnil, představuje poukaz. Pokud toto právo skutečně lze kvalifikovat jako poukaz, žádá Nejvyšší správní soud dále o upřesnění, jakým způsobem má být v takovém případě určen základ daně. Tyto otázky vyvstaly v rámci řízení, které se týká individuálního výkladového stanoviska vydaného Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko), proti němuž byl podán opravný prostředek.

Dovolávaná ustanovení unijního práva

- 2 Článek 2 směrnice o DPH stanovuje plnění, která jsou předmětem DPH. Patří mezi ně dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 3 Definice toho, co představuje poukaz, je zakotvena v článku 30a této směrnice. Podle odstavce 1 se poukazem rozumí nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za, mimo jiné, dodání zboží a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, nebo totožnost potenciálních dodavatelů tohoto zboží. Odstavce 2 a 3 stanoví, že poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží v okamžiku jeho vydání známy, je jednoúčelovým poukazem, zatímco ostatní poukazy jsou víceúčelovými poukazy.

- 4 Článek 30b stanoví, jakým způsobem má být nahlíženo na převody poukazů a dodání zboží na základě poukazů. Toto ustanovení stanoví, že převod jednoúčelového poukazu zakládajícího právo jeho držitele na dodání zboží se považuje za dodání zboží, na něž se poukaz vztahuje, zatímco v případě víceúčelového poukazu je předmětem DPH skutečné předání zboží na základě tohoto poukazu.
- 5 Z článku 73 vyplývá, že při dodání zboží zahrnuje základ daně zpravidla vše, co tvoří protiplnění za toto zboží. Pokud jde o zboží dodané na základě víceúčelového poukazu, článek 73a stanoví, že je základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží.

Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva

- 6 Ustanovení § 1 odst.1 kapitoly 3 zákona o DPH (2023:200) stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 7 Ustanovení § 26 kapitoly 2 [zákona o DPH] stanoví, že poukazem se rozumí nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za, mimo jiné, dodání zboží. Přitom platí, že na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, má být uvedeno zboží, jež má být dodáno, nebo totožnost potenciálních dodavatelů. Ustanovení § 27 [uvedeného zákona] stanoví, co se rozumí jednoúčelovým a víceúčelovým poukazem.
- 8 Ustanovení odpovídající článkům 30b, 73 a 73a směrnice o DPH byla ve znění, které je v podstatě stejné jako znění příslušných ustanovení této směrnice, převzata do § 40 až 44 kapitoly 5 a § 2 až 4 kapitoly 8 [zákona o DPH].

Skutkové okolnosti věci

- 9 Lyko Operations AB [dále také jen „společnost“)] prodává výrobky pro péči o vlasy a kosmetické výrobky v kamenných obchodech a přes internet. Společnost má v úmyslu vytvořit zákaznický věrnostní program a požádala Komisi pro daňové právo o individuální výkladové stanovisko za účelem vyjasnění otázky, jakým způsobem má být s tímto programem zacházeno pro účely DPH. Ve své žádosti položila společnost Komisi pro daňové právo několik otázek. Pro tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce jsou však relevantní pouze otázky, zda je součástí [zákaznického věrnostního programu] převod poukazů společností na její zákazníky, a pokud ano, jak má být v takovém případě určen základ daně.
- 10 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá následující.

- 11 Zákazníci společnosti, kteří jsou soukromými fyzickými osobami, se budou moci bez dodatečných nákladů zapojit do zákaznického věrnostního programu společnosti. V rámci tohoto programu získají zákazníci body za každý běžný nákup, za které mohou následně nakoupit zboží v obchodě společnosti, kde se zboží pořizuje za body (dále jen „obchod za body“). Body mohou být využity k nákupu zboží pouze v rámci nového běžného nákupu. Sortiment výrobků v obchodě za body bude průběžně aktualizován a bude se skládat z výrobků z běžného sortimentu společnosti. Výrobky budou mít převážně nízkou hodnotu (pouze výjimečně překročí hodnota výrobků 500 švédských korun) a budou podléhat různým sazbám DPH (např. kosmetické výrobky, které jsou daněny 25 % sazbou DPH, a doplňky stravy daněné 12 % sazbou DPH).
- 12 Hodnota každého výrobku bude oceněna v bodech, přičemž tato hodnota bude nastavena tak, že zákazníci budou moci v obchodě za body získat výrobky odpovídající přibližně 2 % až 10 % svého původního nákupu. Každý bod, za který zákazník nakoupí zboží, bude propojen s celkovými nákupy v daném měsíci, za něž byly tyto body získány, přičemž nejstarší body budou vždy využity jako první. Za body nebude možno získat peníze ani nebude možno tyto body za peníze koupit. Body budou vázány na konkrétní fyzickou osobu a nebudou převoditelné. Zboží v obchodě za body rovněž nebude možné pořídit zaplacením kombinací bodů a peněz. O získané body zákazník přijde, pokud je nevyužije ve lhůtě dvou let.
- 13 Společnost se táže, zda je nutno tento věrnostní program chápat tak, že společnost svým zákazníkům poskytuje poukaz (víceúčelový poukaz). Pokud ano, společnost dále žádá o upřesnění, jak by měl být vypočten základ daně, když je za body nakoupeno zboží v obchodě za body, jelikož zákazník za poukaz neplatí žádnou konkrétní částku, ani není tomuto poukazu přiřazena žádná peněžní hodnota. Podle názoru společnosti se obě otázky týkají situace, kdy společnost dodává zboží ve Švédsku švédským zákazníkům jak v souvislosti s původním plněním, tak při uplatnění bodů.
- 14 Komise pro daňové právo na tyto otázky odpověděla, že věrnostní program nelze chápat tak, že společnost převádí poukazy na své zákazníky. K odůvodnění svého stanoviska uvedla Komise pro daňové právo následující. Poukaz je nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění. Toto protiplnění sestává z úplaty zaplacené za poukaz. Není-li tato částka známa, považuje se za protiplnění peněžní hodnota uvedená na poukazu nebo v související dokumentaci. Poukaz tedy slouží jako kupon, tedy důkaz toho, že jeho držitel předem zaplatil například za dodání zboží. Body ve věrnostním programu nemají žádnou konkrétní peněžní hodnotu. Samotná skutečnost, že jsou tyto body zákazníkovi udělovány bez protiplnění, znamená, že nenastává převod poukazu.
- 15 Daňový orgán i společnost podaly proti tomuto individuálnímu výkladovému stanovisku vydanému Komisí pro daňové právo opravný prostředek k Nejvyššímu správnímu soudu. Daňový orgán navrhuje, aby bylo individuální výkladové

stanovisko potvrzeno. Společnost požaduje, aby Nejvyšší správní soud individuální výkladové stanovisko změnil a konstatoval, že body udělené zákazníkovi v rámci věrnostního programu představují poukaz a že základ daně ve vztahu k plnění, k němuž dochází v okamžiku proměnění bodů za zboží, se rovná nule švédských korun.

Argumentace účastnic původního řízení

Daňový orgán

- 16 Daňový orgán uvádí následující.
- 17 Stejně jako Komise pro daňové právo, i daňový orgán tvrdí, že body udělené zákazníkům nepředstavují poukazy, neboť jsou udělovány, aniž by bylo poskytováno jakékoli protiplnění, a nemají žádnou konkrétní peněžní hodnotu. Poukaz je kupon, tedy důkaz toho, že bylo zapláceno za budoucí spotřebu zboží nebo služeb. Podmínkou toho, aby byl určitý nástroj poukazem, tedy je, že je mu vždy možné přiřadit určitou hodnotu. Věrnostní program společnosti lze spíše přirovnat k situaci, kdy zákazník obdrží určitý výrobek zdarma po určitém počtu nákupů, například v rámci akce „kupte si deset šálek kávy a jedenáctý dostanete zdarma“. Namísto určitého počtu nákupů dochází v případě společnosti k nákupům určité hodnoty. Zákazník nedostává poukaz určité hodnoty, který může být převeden, ale pouze možnost vybrat si další výrobek poté, co nakoupil jiné výrobky za určitou částku.
- 18 Pokud by tyto body byly považovány za poukazy, jednalo by se o víceúčelové poukazy, neboť zboží v obchodě za body podléhá různým sazbám daně. Vzhledem k tomu, že zákazník za poukaz nic nezaplatil a tento poukaz nemá žádnou peněžní hodnotu, měl by být základ daně v situaci, kdy je poukaz využit k získání výrobku v obchodě za body, stanoven jako nulový.

Lyko Operations AB

- 19 Lyko Operations AB uvádí následující.
- 20 Definice poukazu v článku 30a směrnice o DPH nevyžaduje, aby zákazník za daný nástroj zvlášť platil, ani nestanoví, že tomuto nástroji musí být možné přiřadit určitou konkrétní peněžní hodnotu. Stačí, že existuje povinnost přijmout dotčený nástroj jako protiplnění za zboží nebo služby. Poukaz se tak liší od ostatních platebních prostředků. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že při kvalifikaci určitého nástroje jako poukazu není přípustné ukládat jakékoli další požadavky nad rámec těch, které stanoví článek 30a (viz DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304).
- 21 Společnost je v případě uplatnění bodů ze strany zákazníků povinna tyto body přijmout jako protiplnění za zboží, které je k dispozici v jejím obchodě za body.

Body splňují všechny požadavky stanovené v článku 30a směrnice, a představují tedy poukazy, i když zákazníci za tyto body zvlášť neplatí. Kromě toho by bylo nesprávné tvrdit, že zákazníci získávají tyto body zcela bez protiplnění, neboť tyto body jsou jim udělovány v souvislosti s prodejem zboží. Pokud tedy zákazníci, kteří se účastní věrnostního programu, uskuteční nákup, obdrží za své protiplnění jak vybraný výrobek, tak tyto body.

- 22 Daňový orgán poukazuje na obdobný případ u s věrnostní kartičkou na sbírání razítek, která po uskutečnění deseti nákupů přiznává držiteli této kartičky právo na jeden šálek kávy zdarma. Společnost souhlasí s tím, že mezi takovýmto nástrojem a zákaznickým věrnostním programem společnosti existuje určitá podobnost, ale domnívá se, že i věrnostní kartička na sbírání razítek může představovat poukaz.
- 23 Vzhledem k tomu, že výše DPH, jež má být odvedena za určitý výrobek, není v okamžiku udělení bodů známa, představují body víceúčelový poukaz. Z článku 73a směrnice vyplývá, že základ daně při dodání zboží z obchodu za body je nutno určit na základě úplaty zaplacené za poukaz a nezávisle na objektivní hodnotě zboží. V okamžiku nákupu platí zákazník protiplnění v podobě platby za zakoupené zboží a neposkytuje žádné zvláštní protiplnění za body. Stejně tak platí, že průměrný spotřebitel o body konkrétně nežádá. Vzhledem k tomu, že zákazník neplatí za poukaz samotný žádné konkrétní protiplnění a že poukazu není přiřazena žádná peněžní hodnota, měl by být základ daně stanoven ve výši nula švédských korun.
- 24 Toto zjištění se opírá i o skutečnost, že v souvislosti s prodejem, který vede k udělení bodů, vybírá společnost DPH z částky odpovídající celé platbě zákazníka. Pokud bude v souvislosti s pozdějším proměněním bodů zákazníka za zboží prováděno dodatečné zdanění, bude docházet k dvojímu zdanění, neboť daň bude vybírána z částky vyšší, než je úplata zaplacená zákazníkem.

Nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce

- 25 Svou žádostí o individuální výkladové stanovisko se tedy společnost snaží zjistit, zda vydáváním bodů svým zákazníkům, za které tito zákazníci mohou nakoupit zboží v obchodě společnosti za body, společnost převádí svým zákazníkům poukazy. V případě kladné odpovědi společnost rovněž žádá o objasnění, jakým způsobem má být určen základ daně, když jsou tyto body uplatněny k nákupu zboží v obchodě za body.
- 26 Podle článku 30a směrnice o DPH platí, že poukazem je nástroj, se kterým je spojena povinnost určité osoby přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za, mimo jiné, dodání zboží, a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, a totožnost dodavatelů tohoto zboží.
- 27 Z žádosti společnosti o individuální výkladové stanovisko jasně vyplývá, že s body získanými v rámci zákaznického věrnostního programu je spojena

povinnost společnosti – jakmile zákazník získá dostatečný počet bodů – dodat zákazníkovi zboží. Zákazníkům, kteří se rozhodnou účastnit tohoto programu, jsou sděleny podrobné podmínky pro použití bodů. Otázkou však je, zda výše uvedené postačuje k tomu, aby tyto body představovaly poukazy ve smyslu článku 30a směrnice, nebo zda – jak se domnívá daňový orgán – je rovněž nezbytné, aby zákazníci za tyto body zaplatili a aby tyto body měly určitou konkrétní peněžní hodnotu. Pokud bude toto ustanovení vykládáno tak, že podmínkou toho, aby daný nástroj představoval poukaz, je, že nástroj bude splňovat i tyto požadavky, vyvstává rovněž otázka, zda jsou tyto požadavky splněny v projednávané věci.

- 28 Komise pro daňové právo tvrdí, že nástroj, který je určité osobě poskytnut bez protiplnění, nesplňuje podmínky nezbytné pro kvalifikaci tohoto nástroje jako poukazu. Komise pro daňové právo odůvodnila své stanovisko mimo jiné zopakováním obsahu ustanovení týkajících se základu daně. Lze rovněž říci, že závěr Komise pro daňové právo je v souladu se základním ustanovením článku 2 směrnice, které stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží za úplatu. S tímto ustanovením je patrně méně slučitelná teze, podle které se má za to, že dodavatel, který dodává zboží výměnou za nástroj, za který neobdržel žádné protiplnění, dodává zboží za úplatu.
- 29 Zároveň je namístě poznamenat, jak zdůrazňuje společnost, že v definici poukazu stanovené v článku 30a není uvedeno, že podmínkou toho, aby určitý nástroj představoval poukaz, je, aby byl tento nástroj *vydán* za protiplnění nebo aby za něj dodavatel skutečně *obdržel* protiplnění. V této definici se pouze uvádí, že tento nástroj musí být *přijat* jako protiplnění. Lze tedy tvrdit, že ke splnění podmínek kvalifikace určitého nástroje jako poukazu podle článku 30a stačí, pokud tento nástroj opravňuje držitele k získání výrobku výměnou za tento nástroj.
- 30 Jak je uvedeno výše, daňový orgán tvrdí, že podmínkou kvalifikace určitého nástroje jako poukazu je, aby měl tento nástroj konkrétní peněžní hodnotu, přičemž podle názoru daňového orgánu body udělované v rámci věrnostního programu společnosti takovou hodnotu nemají. Komise pro daňové právo rovněž zdůraznila, že body udělované v rámci věrnostního programu nemají žádnou konkrétní peněžní hodnotu. Společnost s tímto názorem nesouhlasí a tvrdí, že definice poukazu v článku 30a nepožaduje, aby měl dotčený nástroj nějakou peněžní hodnotu. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je vzhledem k těmto okolnostem nutno konstatovat, že není zřejmé, zda skutečnost, že je věrnostní program založen na bodech, nikoli švédských korunách, brání tomu, aby bylo právo, které zákazník v rámci tohoto programu získává, kvalifikováno jako poukaz.
- 31 Společnost se dále domnívá – na rozdíl od daňového orgánu a Komise pro daňové právo –, že jakékoli požadavky týkající se protiplnění v souladu s definicí poukazu jsou v projednávané věci splněny, neboť podmínkou udělení bodů je, že zákazník nakupuje od společnosti zboží.

- 32 Soudní dvůr se v několika svých rozhodnutích vyjádřil k podmínkám, za kterých může být plnění považováno za uskutečněné za úplatu. Judikaturu Soudního dvora lze vykládat v tom smyslu, že žádná část protiplnění placeného zákazníky společnosti za jejich nákupy, za které jsou udělovány body, nepředstavuje protiplnění za tyto body samotné ani za pozdější dodávky uskutečněné v obchodě za body (viz rozhodnutí ve věcech *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, body 20 a 21, a *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, body 29 až 32). Tato judikatura se však týkala odlišných ustanovení směrnice a společnost tvrdí, že poukazy se řídí zvláštní právní úpravou a liší se od jiných platebních prostředků. Podle názoru Nejvyššího správního soudu podle všeho není zřejmé, do jaké míry jsou stanoviska Soudního dvora ve výše uvedených věcech relevantní pro posouzení, zda takový bodový systém, jako je systém dotčený v projednávané věci, spadá pod definici poukazů stanovenou ve směrnici.
- 33 Nejvyšší správní soud tak uvádí, že účastnice řízení mají v několika bodech odlišné názory na to, jak je nutno vykládat definici poukazu stanovenou v článku 30a směrnice o DPH. Pravidla týkající se poukazů byla do směrnice vložena poměrně nedávno a judikatura Soudního dvora týkající se definice poukazu neposkytuje odpověď na otázky týkající se výkladu, které vyvstaly v projednávané věci. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tedy nezbytné předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu této definice.
- 34 Pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že takový bodový systém, jako je systém dotčený v projednávané věci, spadá pod definici poukazů, vyvstala by rovněž otázka, jak má být určen základ daně, když jsou tyto body použity k získání zboží z obchodu společnosti za body. Účastnice řízení se shodují na tom, že v takovém případě se jedná o víceúčelové poukazy a že základ daně by měl být stanoven ve výši nula švédských korun.
- 35 Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem účastnic řízení, podle něhož musí být tyto body, pokud představují poukazy, považovány za víceúčelové poukazy, neboť zboží, které lze získat výměnou za tyto body, podléhá různým sazbám DPH. Podle článku 73a směrnice tak základ daně při použití bodů musí v zásadě odpovídat protiplnění zaplacenému za tyto body. Jak je uvedeno v bodě 32 výše, judikatura Soudního dvora může být vykládána v tom smyslu, že žádná část protiplnění placeného zákazníky společnosti za jejich nákupy, za které jsou udělovány body, nepředstavuje protiplnění za tyto body samotné, což by znamenalo, že daňový základ je nula švédských korun. Jak je však v tomto bodě uvedeno, tato judikatura se týkala odlišných ustanovení směrnice. Nejvyšší správní soud tedy Soudní dvůr žádá o objasnění, zda pro účely určení základu daně podle článku 73a směrnice musí být jakákoli část protiplnění zaplaceného zákazníky považována za protiplnění vztahující se k bodům, které zákazníci získají v souvislosti s nákupem.

Předběžné otázky

- 36 S ohledem na výše uvedené žádá Nejvyšší správní soud o odpověď na následující otázky.

První otázka: Představuje nástroj v podobě bodů – jako je nástroj dotčený ve věci v původním řízení – poukaz ve smyslu článku 30a směrnice o DPH, jsou-li body udělovány v rámci zákaznického věrnostního programu navrženého tak, že zákazník, který nakupuje zboží, získá body v závislosti na objemu těchto nákupů a při provádění dalšího nákupu v budoucnosti je pak oprávněn tyto body využít k získání dalšího zboží ze sortimentu prodávajícího?

Druhá otázka: V případě [kladné] odpovědi na první otázku, jak je třeba určit základ daně podle článku 73a směrnice o DPH, když jsou tyto body použity k získání zboží od prodávajícího?

PRACOVNÍ DOKUMENT