

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-436 din 2024 Lyko Operations AB, Noțiunea de cupon valoric din perspectiva TVA și punctele bonus acordate cu ocazia unei vânzări ce pot fi folosite la o achiziție ulterioară ca plata a prețului.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

5 martie 2026

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 30a – Livrare de bunuri – Noțiunea de «cupon valoric» – Calificare – Program de fidelizare a clientelei sub formă de puncte atribuite în funcție de achizițiile anterioare – Puncte care pot fi apoi preschimbate în produse de mică valoare ”

Cauza C-436/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 19 iunie 2024, primită de Curte la 20 iunie 2024, în procedura

Skatteverket

împotriva

Lyko Operations AB,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul M. Condinanzi (raportor), președinte de cameră, domnul N. Jääskinen și doamna R. Frenedo, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de K. Alvesson;
- pentru Lyko Operations AB, de R. Lyko;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul belgian, de S. Baeyens și P. Cottin, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și W. Roels, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 11 septembrie 2025,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 30a și 73a din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 (denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de o parte, și Lyko Operations AB, o societate pe acțiuni suedeză, pe de altă parte, în legătură cu o soluție fiscală anticipată privind tratamentul în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) al unui program de fidelizare a clientelei preconizat de această societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (1), (2), (4) și (6) ale Directivei 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice au următorul cuprins:

„(1) Directiva [2006/112] stabilește norme privind momentul și locul livrării de bunuri și ale prestării de servicii, baza de impozitare, exigibilitatea [TVA] și dreptul de deducere. Cu toate acestea, normele respective nu sunt suficient de clare sau de exhaustive pentru a asigura coerența tratamentului fiscal al operațiunilor care implică cupoane valorice, ceea ce are consecințe nedorite asupra bunei funcționări a pieței interne.

(2) Pentru a se asigura un tratament sigur și uniform, pentru a respecta principiile unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor, pentru a se evita consecvențele, denaturarea concurenței, dubla impunere sau neimpozitarea, precum și pentru a se

reduce riscul de evaziune fiscală, sunt necesare norme specifice cu privire la tratamentul TVA aplicat cupoanelor valorice.

[...]

- (4) Aceste norme ar trebui să vizeze numai cupoanele valorice care pot fi preschimbate în bunuri sau servicii. Cu toate acestea, normele nu ar trebui să vizeze instrumentele care îi conferă deținătorului dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea de bunuri sau servicii, dar nu-i conferă dreptul de a primi aceste bunuri sau servicii.

[...]

- (6) Pentru a se identifica în mod clar ce anume reprezintă un cupon valoric în scopuri de TVA și pentru a se face distincția între cupoanele valorice și instrumentele de plată, este necesar să se definească cupoanele valorice, care pot fi în format fizic sau electronic, recunoscând atributele esențiale ale acestora, în special natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.”

4 Articolul 30a din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

1. «cupon valoric» înseamnă un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului;
2. «cupon valoric cu utilizare unică» înseamnă un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric;
3. «cupon valoric cu utilizări multiple» înseamnă un cupon valoric, altul decât un cupon valoric cu utilizare unică.”

5 Articolul 73a din această directivă dispune:

„Fără a aduce atingere articolului 73, baza de impozitare aferentă livrării de bunuri sau prestării de servicii în legătură cu un cupon valoric cu utilizări multiple este egală cu contravaloarea plătită pentru cuponul valoric sau, în lipsa informațiilor privind contravaloarea respectivă, cu valoarea monetară indicată pe cuponul valoric cu utilizări multiple sau în documentația aferentă, din care se scade quantumul TVA aferent bunurilor livrate sau serviciilor prestate.”

Dreptul suedez

- 6 Mervärdesskattelagen (2023:200) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (2023:200)] conține dispoziții corespunzătoare articolelor 30a și 73a din Directiva TVA.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 7 Lyko Operations vinde produse de îngrijire a părului și de înfrumusețare în magazine și online. Această societate preconizează să instituie un program de fidelizare a clientelei și a solicitat o soluție fiscală anticipată din partea Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) pentru a obține clarificări cu privire la modul în care un astfel de program ar fi tratat din punctul de vedere al TVA-ului.
- 8 Din decizia de trimitere reiese că, în cadrul acestui program, clienții Lyko Operations, care sunt particulari, vor trebui să poată alege să adere la acesta fără costuri suplimentare. Programul menționat prevede că clienții vor primi puncte pentru fiecare achiziție de produse oferite spre vânzare în mod permanent, punctele putând fi apoi preschimbate în articole într-un loc denumit „magazin de puncte”. Această preschimbare nu se va putea face decât cu ocazia unei noi achiziții de astfel de produse, iar sortimentul acestui magazin va fi actualizat periodic și va cuprinde articole care provin din gama de produse oferite spre vânzare în mod permanent. Produsele vor fi în principal de mică valoare [aceasta nu va depăși decât în mod excepțional 500 de coroane suedeze (SEK), respectiv aproximativ 50 de euro] și vor fi supuse unor cote de TVA diferite (de exemplu, produsele de înfrumusețare sunt impozitate la 25 %, iar suplimentele alimentare sunt impozitate la 12 %).
- 9 Potrivit deciziei de trimitere, prețul fiecărui produs va fi stabilit în puncte, iar tarifarea va fi de așa natură încât clienții vor putea obține produse din magazinul de puncte echivalente cu aproximativ 2-10 % din achizițiile lor inițiale. Fiecare punct preschimbat de un client va fi legat de totalul achizițiilor din luna în cursul căreia a fost generat punctul. Punctele nu vor putea fi preschimbate în bani sau achiziționate. Punctele vor fi personale și netransferabile. Nu va fi posibil nici să se

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

obțină produse din acest magazin în schimbul unei combinații de puncte și de bani. Punctele obținute vor fi pierdute dacă nu sunt utilizate în termen de doi ani.

- 10 În acest context, Lyko Operations a solicitat Comisiei de drept fiscal să stabilească dacă programul de fidelizare implică furnizarea unui „cupon valoric” acestor clienți și, mai precis, a unui „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul Directivei TVA. În cazul unui răspuns afirmativ, aceasta a dorit de asemenea să cunoască modul în care ar trebui calculată baza de impozitare atunci când punctele sunt preschimbate în produse din magazinul de puncte, având în vedere că clientul nu va efectua nicio plată specifică pentru a obține un astfel de cupon valoric, iar acestuia din urmă nu i se va atribui nicio valoare monetară. Potrivit Lyko Operations, cele două întrebări erau adresate pentru a obține clarificări cu privire la o situație în care aceasta ar livra mărfuri în Suedia unor clienți suedezi.
- 11 Printr-o soluție fiscală anticipată din 17 noiembrie 2023, Comisia de drept fiscal a răspuns că programul de fidelizare nu implică transferul de cupoane valorice către clientelă, dat fiind că punctele acordate în cadrul acestui program nu au o valoare monetară determinată și sunt atribuite clientului fără nicio contrapartidă.
- 12 Această soluție fiscală anticipată a făcut obiectul unei căi de atac formulate de administrația fiscală și de Lyko Operations la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), care este instanța de trimitere. Această administrație solicită ca respectiva soluție anticipată să fie confirmată, din moment ce, spre deosebire de un cupon valoric, punctele acordate în cadrul programului de fidelizare ar oferi clientului numai posibilitatea de a alege un articol suplimentar după ce a achiziționat alte articole pentru o anumită sumă. Lyko Operations, la rândul său, solicită acestei instanțe să modifice soluția fiscală anticipată și să declare, pe de o parte, că punctele atribuite clientului în cadrul programului respectiv constituie un cupon valoric și, pe de altă parte, că baza de impozitare pentru operațiunea realizată cu ocazia preschimbării punctelor este de 0 SEK.
- 13 Instanța de trimitere constată că părțile la litigiul cu care este sesizată au opinii divergente cu privire la mai multe aspecte ale interpretării definiției „cuponului valoric”, prevăzută la articolul 30a din Directiva TVA, asupra căreia Curtea nu s-a pronunțat încă.
- 14 Pe de altă parte, în cazul în care Curtea ar considera că un sistem de puncte precum cel în discuție în fața instanței de trimitere se încadrează în definiția „cuponului valoric” și constituie, astfel cum convin părțile din litigiul cu care este sesizată, un „cupon valoric cu utilizări multiple”, această instanță ridică problema modului de stabilire a bazei de impozitare a operațiunilor în discuție în temeiul dispozițiilor articolului 73a din Directiva TVA.

- 15 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Un instrument sub formă de puncte, precum cel în discuție în litigiul principal, constituie un cupon valoric în sensul articolului 30a din Directiva TVA atunci când punctele sunt acordate în cadrul unui program de fidelizare a clienților conceput astfel încât clientul care achiziționează bunuri obține puncte în funcție de valoarea achizițiilor și are apoi dreptul, cu ocazia unei viitoare achiziții, să utilizeze punctele pentru a obține alte bunuri din gama de produse a vânzătorului?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, cum trebuie stabilită baza de impozitare în temeiul articolului 73a din Directiva TVA atunci când punctele sunt utilizate pentru a obține bunuri de la vânzător?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă noțiunea de „cupon valoric” definită la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că include acordarea de puncte de către un furnizor clienților săi în cadrul unui program de fidelizare a clientelei, în temeiul căruia aceste puncte sunt determinate în funcție de valoarea achizițiilor de bunuri și sunt utilizate de acești clienți pentru a obține bunuri suplimentare oferite spre vânzare de furnizorul respectiv cu ocazia unei noi achiziții de la acesta din urmă.
- 17 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși numai instanța de trimitere are competența de a se pronunța cu privire la calificarea instrumentului de acordare a punctelor în discuție în cauza principală ca intrând în domeniul de aplicare al articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, în funcție de împrejurările proprii acestei cauze, nu este mai puțin adevărat că este de competența Curții să desprindă din dispozițiile acestei directive criteriile pe care instanța respectivă poate sau trebuie să le aplice în acest scop [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupoane valorice cu utilizare unică), C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 45 și jurisprudența citată].
- 18 În plus, nimic nu împiedică o instanță națională să solicite Curții să se pronunțe cu privire la o asemenea calificare, sub rezerva însă ca, în lumina tuturor elementelor din dosarul de care dispune instanța națională menționată, aceasta să efectueze constatarea și aprecierea faptelor necesare respectivei calificări [Hotărârea din 18

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

aprilie 2024, Finanzamt O (Cupoane valorice cu utilizare unică), C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 46 și jurisprudența citată].

- 19 În aceste condiții, după cum Curtea a avut deja ocazia să sublinieze, Directiva 2006/112, în versiunea sa anterioară modificărilor rezultate din Directiva 2016/1065, nu prevedea dispoziții specifice, în scopul perceperii TVA-ului, care să reglementeze operațiunile supuse acestei taxe în care erau utilizate cupoane valorice [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupoane valorice cu utilizare unică), C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 29].
- 20 Din considerentele (1) și (2) ale Directivei 2016/1065 rezultă că legiuitorul Uniunii a adoptat această directivă pentru a remedia diversitatea soluțiilor reținute de statele membre, susceptibile printre altele să creeze inconsecvențe, denaturarea concurenței, situații de dublă impunere sau de neimpozitare, prin inserarea în textul Directivei 2006/112 printre altele a articolelor 30a, 30b și 73a, aplicabile de la 1 ianuarie 2019, cu obiectivul de a asigura un tratament uniform și sigur al cupoanelor valorice, precum și de a respecta principiul unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și serviciilor [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 aprilie 2024, Finanzamt O (Cupoane valorice cu utilizare unică), C-68/23, EU:C:2024:342, punctul 30].
- 21 Astfel, articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA definește un cupon valoric în sensul acestei directive ca fiind un instrument care, în primul rând, „presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii” și care, în al doilea rând, „presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului”.
- 22 Prin urmare, această definiție nu include toate instrumentele desemnate în mod obișnuit drept „cupoane valorice”, ci numai pe cele care îndeplinesc cele două condiții cumulative prevăzute la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 aprilie 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, punctul 21).
- 23 În speță, din decizia de trimitere reiese că prima întrebare adresată de instanța de trimitere privește exclusiv îndeplinirea primei condiții prevăzute la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA, și anume dacă este necesar să se considere că instrumentul în discuție „presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii”, a doua condiție, astfel cum a fost amintită la punctul 21 din prezenta hotărâre, fiind

după toate aparențele îndeplinită, așa cum a arătat doamna avocată generală la punctul 28 din concluzii.

- 24 Pentru ca un anumit instrument să îndeplinească această primă condiție, articolul 30a punctul (1) din Directiva TVA prevede că acesta trebuie să presupună „obligația” operatorului căruia îi este prezentat de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii.
- 25 Această condiție înseamnă, după cum evidențiază considerentul (4) al Directivei 2016/1065, că sunt excluse de la calificarea drept „cupon valoric”, în sensul acestui articol 30a punctul 1, instrumentele care nu conferă deținătorului dreptul de a primi astfel de bunuri sau servicii, dar care, de exemplu, îi conferă acestuia numai dreptul să beneficieze de o reducere la achiziționarea ulterioară de bunuri sau servicii.
- 26 Astfel cum subliniază considerentul (6) al Directivei 2016/1065, una dintre caracteristicile esențiale ale unui „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul 1 din Directiva TVA, este, așadar, natura dreptului aferent unui cupon valoric și obligația de a-l accepta drept contravaloare pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.
- 27 În speță și având în vedere precizările furnizate de instanța de trimitere, punctele atribuite clienților Lyko Operations în funcție de valoarea achizițiilor lor trebuie utilizate în magazinul de puncte al acesteia, în combinație cu o nouă achiziție de produse de la aceasta din urmă, și permit acestor clienți să obțină produse de mică valoare oferite spre vânzare de societatea menționată.
- 28 În aceste condiții, după cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctele 31-33 din concluzii, asemenea puncte nu conțin nicio obligație pentru furnizorul căruia îi sunt prezentate de a le accepta drept contravaloare pentru o livrare de bunuri. Aceste puncte autorizează numai deținătorul lor, atunci când acesta decide să efectueze o nouă achiziție de la furnizorul respectiv, să obțină ca bonus bunuri suplimentare de mică valoare.
- 29 În măsura în care, având în vedere informațiile furnizate de instanța de trimitere, instrumentul în discuție în cauza principală nu pare să îndeplinească una dintre cele două condiții cumulative necesare pentru a fi calificat drept „cupon valoric”, în sensul articolului 30a punctul (1) din Directiva TVA, acesta nu poate constitui nici un „cupon valoric cu utilizare unică”, nici un „cupon valoric cu utilizări multiple”, în sensul articolului 30a punctele (2) și (3) din această directivă.
- 30 Având în vedere motivele care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că noțiunea de „cupon valoric” definită la articolul 30a punctul 1 din Directiva TVA

trebuie interpretată în sensul că nu include acordarea de puncte de către un furnizor clienților săi în cadrul unui program de fidelizare a clientelei, în temeiul căruia aceste puncte sunt determinate în funcție de valoarea achizițiilor de bunuri și sunt utilizate de acești clienți pentru a obține bunuri suplimentare oferite spre vânzare de furnizorul respectiv cu ocazia unei noi achiziții de la acesta din urmă, din moment ce punctele menționate nu presupun nicio obligație a furnizorului de a le accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri.

Cu privire la a doua întrebare

- 31 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare adresată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 32 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Noțiunea de „cupon valoric” definită la articolul 30a punctul 1 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016,

trebuie interpretată în sensul că

nu include acordarea de puncte de către un furnizor clienților săi în cadrul unui program de fidelizare a clientelei, în temeiul căruia aceste puncte sunt determinate în funcție de valoarea achizițiilor de bunuri și sunt utilizate de acești clienți pentru a obține bunuri suplimentare oferite spre vânzare de furnizorul respectiv cu ocazia unei noi achiziții de la acesta din urmă, din moment ce punctele menționate nu presupun nicio obligație a furnizorului de a le accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri.