

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

17. studenoga 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 26. stavak 1. točka (b) – Besplatna isporuka usluga – Besplatno stavljanje na raspolaganje vrijednosnih kupona zaposlenicima poduzetnika u okviru programa dodjele priznanja i nagrada zaposlenicima – Transakcije koje se smatraju isporukom usluga uz naknadu – Doseg – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-607/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Ujedinjena Kraljevina], odlukom od 11. studenoga 2020., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2020., u postupku

GE Aircraft Engine Services Ltd

protiv

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca prvog vijeća, P. G. Xuereb (izvjestitelj), A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisna odvjetnica: T. Šapeta,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 24. studenoga 2021.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za GE Aircraft Engine Services Ltd, L. Allen, *barrister*, i W. Shah, *solicitor*,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė, X. Lewis i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 27. siječnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva GE Aircraft Engine Services Ltd (u daljnjem tekstu: GEAES) i Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s poreznim rješenjem za razdoblje od prosinca 2013. do listopada 2017. za neprijavljeni izlazni porez na dodanu vrijednost (PDV) na vrijednost vrijednosnih kupona koje je GEAES ponudio svojim zaposlenicima u okviru uspostavljenog programa dodjele priznanja i nagrada zaposlenicima.

Pravni okvir

Pravo Unije

Sporazum o povlačenju

3 Odlukom (EU) 2020/135 od 30. siječnja 2020. o sklapanju Sporazuma o povlačenju Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske iz Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju (SL 2020., L 29, str. 1., u daljnjem tekstu: Sporazum o povlačenju), Vijeće Europske unije odobrilo je, u ime Europske unije i Europske zajednice za atomsku energiju, Sporazum o povlačenju koji je priložen toj odluci.

4 Članak 86. Sporazuma o povlačenju, naslovljen „Predmeti koji su u tijeku pred Sudom Europske unije”, u stavcima 2. i 3. predviđa:

„2. Sud Europske unije ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja.

3. Za potrebe ovog poglavlja, postupci pred Sudom Europske unije smatraju se pokrenutima, a zahtjevi za odluku o prethodnom pitanju smatraju se upućenima, u trenutku upisa pismena kojim se pokreće postupak u tajništvu Suda [...]”

5 U skladu s člankom 126. Sporazuma o povlačenju, prijelazno razdoblje počelo je na dan stupanja na snagu tog sporazuma te je završilo 31. prosinca 2020.

Direktiva o PDV-u

6 Članak 26. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera”.

Pravo Ujedinjene Kraljevine

7 Odredbe članka 26. Direktive o PDV-u u pravni poredak Ujedinjene Kraljevine prenesene su člankom 3. Value Added (Supply of Services) Ordera 1992 (Rješenje iz 1992. o porezu na dodanu vrijednost (isporuke usluga)), koji glasi:

„[...] ako osoba u izvršavanju svoje djelatnosti usluge koje su joj isporučene namijeni za privatnu upotrebu ili ih koristi, ili stavi bilo kojoj osobi na raspolaganje, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, za potrebe zakona smatra se da je te usluge isporučila u okviru svojeg poslovanja ili

radi unapređenja svojeg poslovanja”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 GEAES, društvo osnovano u skladu s britanskim pravom, koje pripada međunarodnoj grupi General Electric (u daljnjem tekstu: grupa GE), obavlja svoje djelatnosti u Ujedinjenoj Kraljevini u sektoru proizvodnje zrakoplovnih motora.

9 Grupa GE uspostavila je program pod nazivom „*Above & Beyond*” (Iznad i izvan), s ciljem dodjele priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima. U okviru tog programa svaki zaposlenik mogao je nominirati kolegu za ponašanje za koje je smatrao da zaslužuje nagradu, u skladu sa zahtjevima prihvatljivosti navedenog programa i sustavom stupnjevanja nagrada koji je njime predviđen.

10 Na temelju tako uvedenog sustava nagrađivanja, zaposlenik nominiran za nagradu najviše razine mogao je pod određenim uvjetima dobiti novčanu isplatu, zaposleniku nominiranom za nagradu srednje razine ponuđeni su vrijednosni kuponi (u daljnjem tekstu: predmetni vrijednosni kuponi), dok je zaposlenik nominiran za nagradu najniže razine dobio nagradu u obliku priznanja.

11 U slučaju nagrade koja sadržava vrijednosne kupone, zaposlenik se morao otići na internetsku stranicu koja sadržava popis podrobno navedenih trgovaca na malo (u daljnjem tekstu: navedeni trgovci na malo), kako bi izabrao onog od kojeg bi mogao iskoristiti svoj vrijednosni kupon.

12 Navedenom internetskom stranicom upravljalo je društvo koje je bilo zaduženo kupovati predmetne vrijednosne kupone izravno od navedenih trgovaca na malo kako bi ih zatim prodavalo društvu General Electric iz Sjedinjenih Američkih Država. Potonji ih je zatim prenosio na drugi subjekt koncerna GE, također sa sjedištem u Sjedinjenim Američkim Državama, odnosno GE HQ, koji ih je dalje prodavao različitim subjektima grupe GE, među ostalim GEAES-u.

13 Porezna uprava donijela je rješenje o porezu na dodanu vrijednost i u odnosu na GEAES i devetnaest drugih članova grupe GE u vezi s transakcijom koja se sastoji od ponude predmetnih vrijednosnih kupona zaposlenicima nominiranima u okviru programa „*Above & Beyond*”. Naime, ta je uprava smatrala da su GEAES, i drugi članovi grupe GE trebali prijaviti izlazni porez na vrijednost tih kupona.

14 GEAES i devetnaest članova grupe GE o kojima je riječ podnijeli su sudu koji je uputio zahtjev, odnosno First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), tužbu protiv tog poreznog rješenja, pri čemu je tužba koju je podnijelo društvo GEAES određena kao odledni predmet za svih dvadeset postupaka.

15 Sud koji je uputio zahtjev ističe da se glavni postupak odnosi isključivo na nagrade srednje razine, na temelju stupnjevanja nagrada navedenog u točki 10. ove presude. Konkretnije, stranke se ne slažu oko pitanja predstavlja li činjenica da GEAES svojim zaposlenicima besplatno dijeli vrijednosne kupone transakciju koja se mora izjednačiti s isporukom usluga uz naknadu u smislu članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u i treba li navedena transakcija stoga podlijevati PDV-u.

16 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, prema mišljenju GEAES-a, dodjela predmetnih vrijednosnih kupona zaposlenicima u okviru programa „*Above & Beyond*” nije isporuka usluga koja se oporezuje na temelju članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, s obzirom na to da je navedeni program povezan s gospodarskim djelatnostima tog društva i da je korist koja iz toga proizlazi za zaposlenike sporedna. Naime, valja razlikovati gospodarski cilj koji to društvo

želi postići tom besplatnom dodjelom vrijednosnih kupona i njihovo korištenje od strane zaposlenika u privatne svrhe.

17 Takvo bi tumačenje, prema mišljenju GEAES-a, bilo u skladu sa sudskom praksom Suda proizišlom, među ostalim, iz presuda od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) i od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 S druge strane, prema mišljenju porezne uprave, ako su predmetni vrijednosni kuponi besplatno dodijeljeni zaposlenicima za osobnu uporabu izvan okvira GEAES-ove gospodarske djelatnosti, valja smatrati da su ispunjene pretpostavke za primjenu članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u. činjenica da postoji mogućnost da je GEAES kupone dodjeljivao s određenom poslovnom svrhom nije relevantna u tom pogledu.

19 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pojašnjava, s jedne strane, da GEAES prilikom stjecanja predmetnih vrijednosnih kupona od društva GE HQ na to stjecanje plaća PDV na temelju tog stjecanja, u skladu sa sustavom obratne porezne obveze, pri čemu mu se naknadno vraća odgovarajući pretporez.

20 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev ističe da prilikom konačne transakcije, tijekom koje zaposlenik nominiran u okviru programa „Above & Beyond” koristi svoje kupnje kako bi kupio robu ili usluge od jednog od navedenih trgovaca na malo, potonji obračunava izlazni porez na vrijednost tih vrijednosnih kupona.

21 Osim toga, navedeni sud smatra da ponuda vrijednosnih kupona predstavlja besplatnu isporuku usluga i stoga valja utvrditi je li tu isporuku usluga porezni obveznik obavio za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera. Konkretno, taj sud smatra da postoje razumne sumnje u pogledu tumačenja izraza „za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera”, u smislu članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, i primjene te odredbe u okolnostima kao što su one u glavnom postupku.

22 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ako porezni obveznik u okviru programa dodjele priznanja najuspješnijim zaposlenicima dodjeljuje vrijednosne kupone za korištenje kod trgovaca na malo koji imaju svojstvo trećih strana, radi li se o isporuci „za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” u smislu članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive [o PDV-u]?

2. Je li za odgovor na prvo pitanje relevantna činjenica da porezni obveznik zaposlenicima vrijednosne kupone dodjeljuje s poslovnom svrhom?

3. Je li za odgovor na prvo pitanje relevantna činjenica da se vrijednosni kuponi zaposlenicima dodjeljuju za njihovu osobnu upotrebu te da se mogu upotrijebiti u privatne svrhe zaposlenika?”

O prethodnim pitanjima

23 Uvodno valja utvrditi da iz članka 86. stavka 2. Sporazuma o povlačenju, koji je stupio na snagu 1. veljače 2020., proizlazi da Sud ostaje nadležan za donošenje odluka o prethodnim pitanjima na temelju zahtjeva sudova Ujedinjene Kraljevine koji su mu upućeni prije isteka prijelaznog razdoblja određenog za 31. prosinca 2020., što je slučaj s ovim zahtjevom za prethodnu odluku.

24 Svojim triju pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li

Članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da u njegovo područje primjene ulazi isporuka usluga koja se sastoji u tome da poduzetnik svojim zaposlenicima nudi vrijednosne kupone u okviru programa koji je uspostavio s ciljem dodjele priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima.

25 Najprije valja podsjetiti da članak 26. stavak 1. Direktive o PDV-u određene transakcije za koje porezni obveznik ne ubire nikakvu stvarnu naknadu smatra isporukom usluga uz naknadu. Cilj je te odredbe osigurati jednako postupanje prema poreznom obvezniku koji isporučuje robu ili pruža usluge za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika, s jedne strane, i krajnjeg potrošača koji nabavlja robu ili usluge iste vrste, s druge strane. U svrhu ostvarenja tog cilja, članak 26. stavak 1. točka (a) te direktive sprječava da porezni obveznik koji je mogao odbiti PDV na kupnju robe koja čini dio njegove poslovne imovine izbjegne plaćanje tog poreza ako tu robu uzme iz imovine svojeg poslovanja za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika i ako stoga ima neopravdane koristi u odnosu na krajnjeg potrošača koji pri kupnji robe plaća PDV. Isto tako, članak 26. stavak 1. točka (b) navedene direktive sprečava poreznog obveznika ili njegove zaposlenike da ostvaruju izuzeće od PDV-a za isporuke usluga poreznog obveznika za koje bi privatna osoba morala platiti PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2005., *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

26 Kako bi se utvrdilo predstavlja li isporuka, koja se sastoji u tome da poduzetnik svojim zaposlenicima nudi vrijednosne kupone u okviru programa kojemu je cilj, među ostalim, dodjela priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima, pružanje usluga u smislu članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, valja ocijeniti sve okolnosti u kojima se ono odvija, a osobito narav i ciljeve tog programa.

27 U ovom slučaju iz spisa kojim raspolaže Sud u biti proizlazi da je GEAES program „*Above & Beyond*”, a osobito nagrade srednje razine, na temelju stupnjevanja nagrada navedenog u točki 10. ove presude, osmislio kako bi povećao uinak svojih zaposlenika i time doprinio većoj profitabilnosti poduzetnika. Provedba tog programa potaknuta je stoga razmatranjima koja se odnose na uredno poslovanje tog poduzetnika i na potragu za dodatnom dobiti, s obzirom na to da je korist koja iz toga proizlazi za zaposlenike tek sporedna u odnosu na potrebe poduzetnika. Naime, time što doprinosi jačanju motivacije zaposlenika, navedeni program pozitivno djeluje u pogledu uinka i profitabilnosti.

28 Nadalje, predmetnim vrijednosnim kuponima zaposlenici koji ih imaju ostvaruju pravo stjecanja robe ili usluga od jednog od navedenih trgovaca na malo (vidjeti po analogiji presudu od 27. ožujka 1990., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, t. 12.). Stoga, u skladu sa sustavom koji je GEAES uspostavio kroz program „*Above & Beyond*”, stjecanje takvog vrijednosnog kupona od strane zaposlenika nominiranog u okviru tog programa po svojoj prirodi nije ništa drugo nego isprava koja uključuje obvezu koju su preuzeli navedeni trgovci na malo da prihvate taj vrijednosni kupon umjesto novca, po njegovoj nominalnoj vrijednosti (vidjeti po analogiji presudu od 24. listopada 1996., *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

29 Naposljetku, GEAES kao poslodavac ne intervenira u odabir proizvoda ili usluga koji su zaposlenici izvršili kod navedenih trgovaca na malo.

30 Stoga valja utvrditi da, iako treba uzeti u obzir samo njihovo korištenje, za predmetne vrijednosne kupone valja smatrati da zadovoljavaju privatne potrebe zaposlenika.

31 Međutim, valja istaknuti da se ti vrijednosni kuponi ne izdaju na temelju privatnih potreba zaposlenika jer potonji uostalom nemaju raspoloživa sredstva kojima bi sa sigurnošću osigurali mogućnost njihova dobivanja. Naime, kao što to proizlazi iz točke 9. ove presude, inicijativa za njihovu dodjelu pripada drugim zaposlenicima poduzeća i provodi se na temelju strogo

profesionalnih kriterija i samo ako se za nominirane zaposlenike smatra da zaslužuju nagradu koja je u okviru stupnjevanja nagrada, navedenog u točki 10. ove presude, razvrstana na srednju razinu.

32 Osim toga, nesporno je da GEAES predmetne vrijednosne kupone dijeli bez naknade ili ikakve protučinidbe od strane zaposlenika korisnika i da njihovi trošak snosi sam GEAES. Međutim, navedena isporuka usluga daje potonjem prednost u obliku mogućnosti povećanja svojeg prihoda zahvaljujući povećanoj motivaciji njegovih zaposlenika i posljedičnom povećanju njihove učinkovitosti (vidjeti po analogiji presudu od 27. ožujka 1990., *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, t. 13.). Stoga je osobna korist koju zaposlenik od toga ostvaruje samo sporedna u odnosu na potrebe poduzetnika.

33 S obzirom na prethodno navedeno i podložno provjerama koje mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev, valja istaknuti da se GEAES-ova besplatna dodjela predmetnih vrijednosnih kupona zaposlenicima nominiranim u okviru programa „*Above & Beyond*” odnosi na povećanje učinkovitosti njegovih zaposlenika i, samim time, na dobro funkcioniranje i rentabilnost poduzetnika, zbog čega treba smatrati da se ta isporuka usluga ne provodi u svrhe koje nisu poslovnog karaktera i stoga ne ulazi u područje primjene članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u.

34 To je razmatranje, osim toga, potkrijepljeno činjenicom da je, u slučaju koji se odnosio na isporuku usluga koja je u biti usporediva s onom o kojoj je riječ u glavnom postupku, Sud smatrao da je ta isporuka obavljena za potrebe poduzetnika, s obzirom na to da je svrha navedene isporuke bila povećati obujam prodaje predmetnog društva (vidjeti u tom smislu presudu od 27. travnja 1999., *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, t. 19.).

35 Naposljetku, uzimajući u obzir okolnost navedenu u točki 20. ove presude, prema kojoj navedeni trgovci na malo prijavljuju izlazni PDV na vrijednost predmetnih vrijednosnih kupona, valja smatrati da, s obzirom na to da isporuka usluga koja se sastoji od toga da GEAES nudi svojim zaposlenicima vrijednosne kupone u okviru programa kojemu je cilj, među ostalim, dodjela priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima, ona ne ulazi u područje primjene članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, na čelo porezne neutralnosti nije povrijeđeno.

36 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da u njegovo područje primjene ne ulazi isporuka usluga koja se sastoji u tome da poduzetnik svojim zaposlenicima nudi vrijednosne kupone u okviru programa koji je uspostavio s ciljem dodjele priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da u njegovo područje primjene ne ulazi isporuka usluga koja se sastoji u tome da poduzetnik svojim zaposlenicima nudi vrijednosne kupone u okviru programa koji je uspostavio s ciljem dodjele priznanja i nagrada najzaslužnijim i najuspješnijim zaposlenicima.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski.