

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

TAMARE ?APETA

od 27. siječnja 2022.(1)

Predmet C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

protiv

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Prijenosi vrijednosnih kupona kao oporezive transakcije – ?lanak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u – Pojam „za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” – Besplatno stavljanje na raspolaganje vrijednosnih kupona osoblju u okviru sustava nagrađivanja zaposlenika”

I. Uvod

1. Ovaj je predmet slojevit. Prvi sloj ?ini upravo tumačenje koje je zatražio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) u okviru spora o obvezi obračunavanja izlaznog PDV-a na besplatan prijenos vrijednosnih kupona s poreznog obveznika na njegovo osoblje. Sud koji je uputio zahtjev nije siguran treba li taj prijenos smatrati isporukom za „svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera” u smislu ?lanka 26. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112/EZ(2).

2. Međutim, ispod površine tog spora nalazi se pitanje porezne neutralnosti. Naime, ako bi se smatralo da je predmetna transakcija obuhvaćena ?lankom 26. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u, onda bi se PDV na vrijednost istih vrijednosnih kupona obračunao *dvaput*. To jest jednom u trenutku prijensa s poreznog obveznika na njegovo osoblje i drugi put nakon ostvarivanja prava koja sadržava (primanje roba ili usluga odabranog trgovca).

3. Stoga ?e Sud, odgovarajući na pitanja suda koji je uputio zahtjev, imati priliku pojasniti kada su, u slučaju maloprodajnih vrijednosnih kupona poput onih o kojima je riječ u ovom predmetu, ispunjeni zakonski uvjeti nužni za obračun PDV-a.

II. Pravni okvir

4. Područje primjene Direktive o PDV-u definirano je u njezinu članku 2. stavku 1. Točkom (c) tog stavka propisuje se da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

5. U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „isporuka robe” definirana je kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok je prema članku 24. stavku 1. Direktive o PDV-u „isporuka usluga” određena kao „svaka transakcija koja ne čini isporuku robe”.

6. Članak 26. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

[...]

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera”(3).

7. U skladu s člankom 62. stavkom 1. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj definira se kao „događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a”. U skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, „[o]porezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga”.

III. činjenično stanje, nacionalni postupak i prethodna pitanja

8. GE Aircraft Engine Services Limited (u daljnjem tekstu: tužitelj) društvo je koje servisira i održava mlazne motore u Ujedinjenoj Kraljevini. Dio je grupe društava General Electric (GE), američkog multinacionalnog konglomerata.

9. Tužitelj je primjenjivao nagradni program za osoblje pod nazivom „Above & Beyond”. Prema tom programu, svaki član tužiteljeva osoblja mogao je bilo kojeg drugog člana osoblja kandidirati za ponašanje za koje je smatrao da zaslužuju posebno priznanje, u skladu sa zahtjevima prihvatljivosti programa.

10. Prema programu „Above & Beyond” postojale su različite razine nagrada. Osoba koja nekoga kandidira morala je odabrati odgovarajuću razinu i objasniti zašto njezin kandidat zaslužuje nagradu. U ovom je slučaju riječ samo o srednjoj razini tog nagradnog sustava. U skladu s tom razinom i po završetku internog postupka odobrenja, kandidat bi primio maloprodajni vrijednosni kupon kao nagradu.

11. U slučaju nagrada koje se sastoje od maloprodajnih vrijednosnih kupona, kandidatu se slala poveznica na internetsku stranicu kojom je upravljalo društvo Globoforce Limited (u daljnjem tekstu: Globoforce), pružatelj usluga društvenog priznanja. Na Globoforceovoj internetskoj stranici izabrani zaposlenik mogao je odabrati maloprodajni vrijednosni kupon nekog od maloprodajnih trgovaca (sudionika) s popisa. Nakon što bi to učinio, vrijednosni kupon je mogao iskoristiti samo kod odabranog trgovca.

12. Globoforce je zaposlenicima vrijednosne kupone dodjeljivao na sljedeći način. Prvo je Globoforce kupovao vrijednosne kupone izravno od maloprodajnih trgovaca te ih je prodavao grupi GE sa sjedištem u SAD-u (u daljnjem tekstu: GE US). Zatim je GE US prodavao vrijednosne kupone poslovnom sjedištu GE-ja, koje se također nalazi u Sjedinjenim Američkim Državama (u

daljnjem tekstu: GE HQ). Nakon toga je GE HQ vrijednosne kupone prekograni?no isporu?ivao društvima iz grupe GE koja imaju sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. Svako od tih društava, uklju?uju?i tužitelja, u svojstvu poslodavca dodjeljivalo je vrijednosne kupone zaposlenicima odabranima u okviru programa „Above & Beyond”.

13. Budu?i da su te vrijednosne kupone isporu?ivali subjekti izvan Europske unije, tužitelj je obra?unao ulazni PDV na GE HQ-ovu isporuku tih vrijednosnih kupona na temelju obrnute porezne obveze te je ostvario povrat odgovaraju?eg iznosa od nadležnih poreznih tijela.

14. Kada bi odabrani zaposlenik iskoristio dodijeljeni mu vrijednosni kupon za kupnju robe ili usluga, maloprodajni trgovac koji sudjeluje morao bi obra?unati izlazni PDV na vrijednost kupona.

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava, u daljnjem tekstu: tuženik) izdao je 20. prosinca 2017. tužitelju porezno rješenje u iznosu od 332 495 funti sterlinga (GBP) (otprilike 374 389 eura) za razdoblje od prosinca 2013. do listopada 2017. za neprijavljeni izlazni PDV na vrijednost vrijednosnih kupona isporu?enih u okviru programa „Above & Beyond”.

16. Budu?i da je imao dvojbe u vezi s tuma?enjem ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u, First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Ako porezni obveznik u okviru programa poticanja izvrsnosti na radu zaposlenicima dodjeljuje vrijednosne kupone za korištenje kod maloprodajnih trgovaca koji imaju svojstvo tre?ih strana, radi li se o isporuci ‚za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, op?enitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera’ u smislu ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u?

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

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

17. Sud koji je uputio zahtjev objasnio je da ovaj predmet ima ulogu pilot-predmeta i za druge žalbe proizišle iz sli?nih ?injenica, a koje se odnose na 19 drugih ?lanova grupe GE.

18. Pisana o?itovanja podnijeli su tužitelj i Europska komisija. Te su stranke iznijele i usmena o?itovanja na raspravi održanoj 24. studenoga 2021.

IV. Analiza

19. Ovo je mišljenje strukturirano na sljede?i na?in. Zapo?et ?u tuma?enjem ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u i, s obzirom na to, odgovoriti na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev (A). Me?utim, kao što ?u to objasniti, posljedica toga u ovom bi predmetu mogla biti to da se na vrijednost istih vrijednosnih kupona PDV obra?unava dva puta. Slijedom toga, ispitat ?u je li prijenos tih vrijednosnih kupona uop?e oporezivi doga?aj (B).

A. Usluge koje se pružaju u privatne svrhe ili u svrhe koje nisu poslovne svrhe poreznog obveznika

20. Ukratko, sud koji je uputio zahtjev želi znati mora li se na prijenos vrijednosnih kupona koji porezni obveznik izvrši svojem osoblju besplatno u okviru nagradnog sustava za osoblje poput onog o kojem je rije? u ovom predmetu obra?unati PDV kao da se radi o isporuci usluga uz

naknadu, kao što je to propisano člankom 26. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

21. Za odgovor na to pitanje potrebno je tumačenje pojma „za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera”, kako je naveden u toj odredbi.

22. Stoga tu se najprije baviti tumačenjem tog pojma (1.), prije nego što odgovorim na specifična pitanja koja je postavio nacionalni sud (2.).

1. **Pravo primjenjivo na utvrđivanje „svrhe koja nije poslovnog karaktera”**

23. Na temelju članka 26. stavka 1. Direktive o PDV-u, isporukom usluga uz naknadu treba smatrati dvije vrste situacija. Prva se odnosi na korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili u svrhe koje nisu poslovne svrhe poreznog obveznika. Druga se odnosi na isporuku usluga koju besplatno izvršava porezni obveznik „za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera”.

24. U ovom je slučaju u središtu pozornosti isporuka usluga bez naknade. Najprije valja pojasniti da je među strankama nesporno da je izvršena isporuka usluga i da su usluge isporučene bez naknade. Jedino pitanje koje preostaje jest jesu li te usluge isporučene u privatne ili poslovne svrhe.

25. U tom pogledu valja podsjetiti na to da *besplatne* isporuke usluga načelno nisu obuhvaćene područjem primjene Direktive o PDV-u(4). Međutim, njezin članak 26. stavak 1. točka (b) predviđa odstupanje od tog općeg pravila(5). Kao što je to Komisija objasnila na raspravi, ta odredba uspostavlja pravnu fikciju prema kojoj određene transakcije, čak i ako su izvršene besplatno, ipak potpadaju pod područje primjene sustava PDV-a.

26. Kao razlog na kojem se temelji to odstupanje navode se pravičnost i porezna neutralnost: cilj je članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u spriječiti da porezni obveznik ostvari korist od korištenja robe ili usluga svojeg poslovanja u privatne svrhe u odnosu na običnog potrošača, koji snosi teret PDV-a nastao u ranijim fazama transakcijskog lanca(6). Naime, za razliku od poreznog obveznika, potrošač nema mogućnost produljenja figurativnog lanca (ulaznih) transakcija kako bi prenio porezno opterećenje „sljedećoj karici”(7).

27. Ukratko, cilj je članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u osigurati da se u okolnostima koje nisu dio poslovne djelatnosti porezni obveznik smatra krajnjim potrošačem u svrhu PDV-a.

28. U tu svrhu, članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u, kako ga ja shvaćam, u prvom koraku tretira sve besplatne isporuke usluga kao usluge u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika. Te su transakcije stoga izjednačene s drugim (neposlovnim) isporukama usluga uz naknadu, tako da porezni obveznik mora na njih obračunati izlazni porez.

29. Dakle, ako se usluge isporučuju besplatno, porezni obveznik automatski se smatra krajnjim potrošačem. Međutim, članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u zatim propisuje da se ipak može utvrditi da besplatna isporuka usluga *nije* izvršena u privatne svrhe (i stoga se smatra isporukom usluga uz naknadu), ako je korištenje te isporuke služilo *poslovnoj* svrsi poreznog obveznika(8).

30. Ali na koji se način to utvrđuje?

31. Prema tužiteljevom mišljenju, u obzir treba uzeti subjektivnu namjeru poreznog obveznika da

besplatno isporu?i robu ili usluge. Dakle, ako je porezni obveznik besplatno pružio uslugu s *ciljem* da to koristi njegovu poslovanju, za tu bi uslugu trebalo smatrati da ima poslovnu svrhu u smislu ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u. Stoga bi, prema tužiteljevu mišljenju, poslovnu politiku poreznog obveznika ?iji je cilj neizravno pove?ati produktivnost osoblja putem poboljšanja zadovoljstva i sudjelovanja zaposlenika trebalo smatrati obuhva?enom pojmom „poslovne svrhe”.

32. Kao što sam to objasnila u to?ki 28. ovog mišljenja, ?lanak 26. stavak 1. to?ka (b) Direktive o PDV-u polazi od premise da se sve besplatne isporuke usluga koje porezni obveznik pruži svojem osoblju smatraju isporukama usluga u svrhe koje nisu poslovne. Stoga se u ovoj fazi analize ne provodi nikakva ocjena konkretne transakcije o kojoj je rije?. U skladu s time i na temelju te premise, za primjenu ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u na konkretnu transakciju nije važno je li porezni obveznik imao subjektivnu namjeru isporuke u poslovne ili u privatne svrhe. Ako je bila besplatna, Direktiva o PDV-u pretpostavlja da je korištena u privatne svrhe.

33. Specifi?nosti transakcije važne su samo kada porezni obveznik želi dokazati da konkretna transakcija koja je obuhva?ena podru?jem primjene ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u zapravo nije izvršena u privatne, nego u poslovne svrhe. Iz dvaju glavnih predmeta koji se odnose na tuma?enje te odredbe, Fillibeck(9) i Danfoss i AstraZeneca(10), proizlazi da Sud utvr?uje poslovnu svrhu na na?in da provjerava je li pružena usluga (koja je u tim predmetima bila besplatan prijevoz odnosno besplatan ru?ak) bila „nužna” s obzirom na potrebe *poslovanja tog konkretnog poreznog obveznika*(11).

34. Ne mogu pore?i da se usredoto?ivanje na pojam „nužna” može tuma?iti na na?in da se time uvodi odre?eni element subjektivnosti. To je ono što u biti tvrdi tužitelj i što bi proizlazilo iz uobi?ajenog shva?anja tog pojma. Me?utim, prema mojem mišljenju, potrebno je razmišljati izvan okvira isklju?ivo jezi?nog zna?enja i u širem kontekstu analizirati pristup koji tužitelj predlaže.

35. Naime, kad bi se kao kriterij prihvatila navodna poslovna namjera koju navodi porezni obveznik, to bi imalo za posljedicu to da bi pojedina?ni porezni obveznik odlu?ivao o tome kada je konkretna transakcija izvršena u poslovne svrhe i stoga neoporeziva. Sudovi bi tako bili stavljeni u nezavidan položaj u kojem bi morali naga?ati jesu li te poslovne odluke stvarno nužne. Osim toga, kada bi se dopustilo da zna?enje pojma „nužnost” subjektivno tuma?i porezni obveznik PDV-a, to bi dovelo do nelogi?ne situacije u kojoj bi dva porezna obveznika s istovjetnim oporezivim isporukama u okviru obavljanja istovjetne djelatnosti mogla do?i do razli?itih zaklju?aka u pogledu „nužnosti” usluge. To bi omogu?ilo isklju?enje iz podru?ja primjene Direktive o PDV-u transakcije koja se ina?e oporezuje. O?ito je da takva posljedica nije spojiva s uskim tuma?enjem koje je Sud dao toj odredbi(12).

36. Stoga presude Fillibeck(13) i Danfoss i AstraZeneca(14) shva?am na na?in da se u njima „nužnost” transakcije analizira pomo?u dvaju objektivno utvr?enih elemenata: prvi je postojanje veze izme?u besplatno pružene usluge i ekonomske aktivnosti poreznog obveznika, a drugi je posjedovanje kontrole nad korištenjem te usluge, kako bi se osiguralo da se ona stvarno upotrebljava za ekonomsku aktivnost poreznog obveznika ili njezino unapre?enje.

37. Prvim se elementom jam?i da se predmetna usluga pruža u svrhu obavljanja ekonomske aktivnosti poreznog obveznika(15). Me?utim, kao što je to tužitelj istaknuo u svojim o?itovanjima i na raspravi, taj se zahtjev ne može tuma?iti tako usko da se njime zahtijeva da bi bez toga poslovanje te osobe bilo nemogu?e.

38. Neovisno o tome, zahtjev nužnosti ne može se odnositi ni na uslugu koja se uobi?ajeno i op?enito povezuje sa svakom vrstom djelatnosti. Tako je prijevoz zaposlenika na radno mjesto i s njega, dakako, nužan za organizaciju rada. Me?utim, on se sam po sebi ne smatra „poslovnom

svrhu” u smislu ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u. Stoga se on ne može pružati besplatno i biti izuzet od PDV-a. Kada je za besplatno pružanje usluga prijevoza u presudi Fillibeck(16) prihvatio da se obavlja „u poslovne svrhe”, Sud je tu uslugu povezao s „posebnim obilježjima gra?evinskih poduze?a”(17). Stoga je to bilo „nužno” u tim posebnim okolnostima, iako Sud prijevoz na posao i s njega nije smatrao nužnim u standardnom smislu te rije?i.

39. U predmetu Danfoss i Astra Zeneca(18) nisu se pojavili takvi kvalificiraju?i kriteriji specifi?ni za neku djelatnost. Ipak, Sud je istaknuo da „specifi?an na?in na koji se organizira posao” mora upu?ivati na to da predmetne besplatne isporuke nisu bile izvršene u svrhe koje nisu poslovne(19). Stoga se za besplatan ru?ak ipak prihvatilo da ima poslovnu svrhu jer je usko povezan sa specifi?nom organizacijom poslova poreznog obveznika (to jest, za besplatan ru?ak ponu?en isklju?ivo na odre?enim poslovnim sastancima)(20).

40. Isto tako, iako se ne može pore?i da je poboljšana u?inkovitost koja je posljedica ve?eg zadovoljstva zaposlenika povezana s ekonomskom aktivnoš?u poreznog obveznika, ta je veza *op?enita* i stoga nedovoljno specifi?na za posebnosti poslovanja poreznog obveznika, isto kao što su prijevoz ili pružanje obroka zaposlenicima u op?em interesu svakog poslovanja. Dakle, besplatni darovi koji motiviraju zaposlenike ne razlikuju se od besplatnih ru?kova ili prijevoza. Oni jednostavno nisu obuhva?eni pojmom „poslovna svrha”, koji je svojstven ?lanku 26. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u, osim ako se ne može utvrditi da specifi?na obilježja organizacije poslovanja poreznog obveznika ili druge posebne okolnosti mogu u?initi besplatnu isporuku usluga „nužnom”, ?ime se te usluge premještaju iz područja korištenja u privatne svrhe u korištenje u „poslovne svrhe”.

41. Drugim elementom – to jest onim kontrole – jam?i se da je predmetna usluga tijekom svojeg pružanja i dalje povezana s ekonomskom aktivnoš?u poreznog obveznika. Postojanje kontrole ocjenjuje se objektivno. U skladu s time, treba dokazati da je *samo* porezni obveznik odredio namijenjenu krajnju svrhu usluge u svakom trenutku(21). Tako se u predmetu Fillibeck(22) utvr?ena kontrola o?itovala u tome što je linije i raspored prijevoza odre?ivalo gra?evinsko poduze?e, a ne njegovi zaposlenici(23). Isto tako, u predmetu Danfoss i AstraZeneca(24) predmetni su poslodavci odre?ivali trenutak, mjesto i priliku u kojima ?e se njihovu osoblju pružati besplatni obroci uz poslovne sastanke(25).

42. To?no je, kao što to isti?e tužitelj, da element kontrole sam po sebi ne isklju?uje mogućnost da zaposlenik može ste?i odre?enu prednost u privatne svrhe od upotrebe robe ili usluga koje je besplatno isporu?io njegov poslodavac. Naime, primjereno je i ekonomi?no imati osiguran besplatan prijevoz na teško dostupna radna mjesta i s njih, kao i besplatno dobiti sendvi?e na dugim i važnim poslovnim sastancima. Me?utim, sama ?injenica da se zaposlenik koristi besplatnom uslugom koju pruža njegov poslodavac (uklju?uju?i, kao što je to naj?eš?e slu?aj, grijanje, op?e sigurnosne mjere na radu kao i uredski namještaj) ne oduzima niti smanjuje „poslovnu” svrhu takvoj robi i uslugama(26). Naposljetku, porezni obveznik odre?uje i nadzire provo?enje tih troškova. Sve subjektivne koristi zaposlenika koje iz toga proizlaze samo su akcesorne u odnosu na „glavnu” isporuku predmetne robe ili usluga(27).

43. To me dovodi do pitanja koja je postavio nacionalni sud.

2. Pitanja upu?ena Sudu

44. Sud koji je uputio zahtjev postavlja tri pitanja. Svojim prvim pitanjem taj sud u biti pita je li isporuka predmetnih vrijednosnih kupona izvršena u svrhe tužiteljeva poslovanja ili za privatnu upotrebu u smislu ?lanka 26. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u. Drugo i tre?e pitanje nadovezuju se na odgovor koji Sud da na prvo pitanje. Njima se želi saznati utje?e li na odgovor na prvo pitanje postojanje poslovne svrhe pri izdavanju predmetnih vrijednosnih kupona (drugo

pitanje) i može li se dati ikakva važnost činjenici da su vrijednosni kuponi namijenjeni osobnoj upotrebi članova osoblja i da se mogu koristiti u privatne svrhe (treće pitanje).

45. Svim trima pitanjima bavit ću se zajedno.

46. Budući da, kao što je to izloženo, članak 26. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u polazi od premise da se usluge koje porezni obveznik besplatno nudi svojim zaposlenicima smatraju uslugama za upotrebu u njihove privatne svrhe, valja odmah zaključiti da usluga koju tužitelj pruža dodjeljujući svojim zaposlenicima vrijednosne kupone namijenjene korištenju kod maloprodajnih trgovaca ulazi u područje primjene te odredbe. U odgovoru na drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev valja istaknuti da na taj zaključak ne utječe subjektivno mišljenje (ili namjera) poreznog obveznika da se ti vrijednosni kuponi isporučuju u poslovne svrhe.

47. Međutim, ako se može utvrditi da su predmetne usluge bile „nužne” za obavljanje tužiteljeve ekonomske aktivnosti, to bi značilo da su pružene u poslovne svrhe, iako su izvršene besplatno. Stoga na treće pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da je nužno da su predmetne usluge povezane s ekonomskom aktivnošću poreznog obveznika i da potom, kao pružatelj besplatnih usluga, ima kontrolu nad njihovom upotrebom, kako bi osigurao neprekinutu vezu sa svojom vlastitom ekonomskom aktivnošću ili njezino unapređenje.

48. U odluci kojom se upućuje zahtjev objašnjava se da se programom „Above & Beyond” putem maloprodajnih vrijednosnih kupona nastoji potaknuti i nagraditi učinkovitost i ponašanje zaposlenika. Ti su se vrijednosni kuponi mogli iskoristiti kod većeg broja uključenih maloprodajnih trgovaca. Tužitelj je na raspravi objasnio da nije znao što će zaposlenici učiniti sa svojim vrijednosnim kuponima. Prema spisu, čini se također da je jedino ograničenje korištenja da se odabere neki uključen maloprodajni trgovac s Globoforceove internetske stranice. Drugim riječima, i kao što je to tužitelj, uostalom, potvrdio na raspravi, zaposlenik je imao potpunu diskreciju iskoristiti predmetne kupone za osobnu upotrebu. Kontrola nagradnog sustava odnosila se samo na pitanje hoće li se – i, ako da, koliko – nagraditi zaposlenika za njegov dodatni trud na radu.

49. Ako bi se utvrdili ti elementi, onda ne bi bilo nikakve naznake o dostatnoj povezanosti tužiteljeve ekonomske aktivnosti ili o postojanju kontrole nad korištenjem vrijednosnih kupona. Drugim riječima, ako bi se slijedio kriterij koji je Sud uveo u presudama *Fillibeck*(28) i *Danfoss* i *AstraZeneca*(29), prijenos predmetnih kupona ne bi se smatrao „nužnim” za potrebe tužiteljeva poslovanja. Drugim riječima, predmetna transakcija bila bi obuhvaćena općenitim pravilom iz članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u kao isporuka usluga uz naknadu.

B. Vrijednosni kuponi i oporezive transakcije

50. Da se ovaj predmet odnosi na darovanje mikrovalnih pećnica(30) ili drugih jednostavnih proizvoda ili usluga, moje bi mišljenje ovdje moglo završiti. Međutim, zbog složenosti prirode vrijednosnih kupona, o prethodnom bi zaključku trebalo razmisliti.

51. Naime, ako je predmetna transakcija zaista obuhvaćena područjem primjene članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, tužitelj bi morao snositi teret PDV-a na vrijednost tih kupona kao da je njihov krajnji potrošač. Međutim, kada zaposlenici kasnije unovče te vrijednosne kupone za robu ili usluge maloprodajnih trgovaca, oni također snose teret PDV-a na istu vrijednost. Drugim riječima, PDV bi se dvaput naplaćivao na vrijednost istih kupona(31).

52. Usporedite to s fiktivnom situacijom poreznog obveznika koji svojim zaposlenicima daruje mikrovalne pećnice. Ne bi bilo dvostrukog oporezivanja. PDV bi se morao obračunati samo na darovne transakcije.
53. Očito je da ishod koji dovodi do dvostrukog oporezivanja nije baš u skladu s načelom porezne neutralnosti(32) (kao ni s, dodala bih, temeljnim načelima pravičnosti).
54. Međutim, nisam uvjerena da je taj ishod automatska posljedica sustava uspostavljenog Direktivom o PDV-u, kako je primijenjen na određene vrste vrijednosnih kupona.
55. Kao što su to stranke navele u svojim očitovanjima na raspravi, čini se da je podrijetlo navodnog poziva na oporezivanje svih transakcija povezanih s vrijednosnim kuponima pogrešno tumačenje presude Astra Zeneca UK(33). Naime, Sud je taj koji je, time što je kvalificirao prijenos vrijednosnog kupona kao „isporuku usluge” razlikovao od prava koje isti sadržava, navodno učinio taj prijenos samostalnom oporezivom transakcijom.
56. Ne slažem se.
57. U presudi Astra Zeneca UK(34) poslodavac je svojem osoblju ponudio mogućnost primanja maloprodajnih vrijednosnih kupona u zamjenu za odricanje od dijela primitaka od rada u gotovini(35). U tom je kontekstu Sud presudio da je, za potrebe PDV-a, prijenos tih kupona „isporuka usluga” u smislu članka 24. stavka 1. Direktive o PDV-u(36). Taj je zaključak potpuno opravdan: članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u definira isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”, dok članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u sadržava dopunsku definiciju prema kojoj se sve isporuke koje nisu „isporuka robe” *nužno* smatraju „isporukom usluga”.
58. Međutim, bilo bi lakomisljeno iz same te izjave zaključiti da prijenos vrijednosnih kupona automatski postaje samostalan oporezivi događaj. Osim što bi se tim zaključkom zanemarili uvjeti na kojima se temelji članak 62. Direktive o PDV-u, ne bi se uzela u obzir ni ekonomska i trgovinska stvarnost jer bi se spojile dvije potpuno različite transakcije: odnosno prijenos vrijednosnog kupona, s jedne strane, i prijenos prava koja sadržava, s druge strane(37).
59. Naime, budući da se PDV obračunava na *isporuku* robe ili usluga, a ne na plaćanja izvršena kao naknada za takve isporuke(38), oporezivi događaj ne nastaje kao posljedica bilo koje transakcije uz naknadu, osobito ne kada uključuju prava (buduća ili neodređena)(39). Jednostavno rečeno, oporezivi događaj ne može nastati ako roba ili usluga nisu u cijelosti isporučeni(40).
60. Zato, prema mojem mišljenju, treba razlikovati, s jedne strane, prijenos prava „kao takvog” od, s druge strane, prijenosa „prava na buduću isporuku” robe i usluga.
61. Prva vrsta isporuke podliježe PDV-u jer se za kupca doista radi o završenoj isporuci koja mu omogućuje da ga se smatra potrošačem usluge(41). Oporezivi događaj nastaje u trenutku prijenosa prava „kao takvog” i PDV se može utvrditi u cijelosti(42). Naime, primatelju pripada pravo korištenja vrijednosnog kupona koji primi na isti način na koji bi toj osobi bilo preneseno pravo korištenja pravom intelektualnog vlasništva ili korištenja članstvom u teretani.
62. Potonja vrsta situacije, to jest „pravo na buduću isporuku” robe ili usluga, odnosi se na potpuno drukčiji slučaj oporezivanja. Uzmimo za primjer pretplatničke vrijednosne kupone koji daju pristup tretmanima za opuštanje ili određene vrste gradskih kartica. Na te vrste isporuka može se obračunavati PDV samo ako su u trenutku provođenja određene transakcije već poznate

sve relevantne informacije u vezi s tom isporukom(43). To je tako zato što su samo u tim okolnostima stranke transakcije izrazile svoju namjeru da sve financijske posljedice njihove isporuke nastupe unaprijed(44). Međutim, ako se takve buduće isporuke još ne mogu jasno utvrditi, na njih se ne može obračunati PDV u trenutku kada se prenosi samo pravo na njihovu isporuku (jer, ožito, stopa PDV-a još uvijek nije određiva)(45). U tim se slučajevima oporezivi događaj jednostavno prebacuje „jednu razinu niže” u transakcijskom lancu, u trenutak kada se prenosi pravo na navedenu isporuku ili u trenutak kada sve informacije o toj budućoj isporuci postanu dostupne i kada postanu jasne sve financijske posljedice te isporuke(46).

63. To se razlikovanje odražava u korištenju vrijednosnih kupona kako slijedi.

64. Prijenos vrijednosnog kupona koji djeluje kao isporuka prava na isporuku robe ili usluga „kao takvog” je završena isporuka i time poseban pojedinačni oporezivi događaj zbog činjenice da je prenesena korist koja primatelja tog prava čini (potencijalno neposrednim) potrošačem. Isto tako, prijenos vrijednosnog kupona koji djeluje kao isporuka „prava na buduću isporuku” dovoljno određene ili određive robe ili usluga također je završena isporuka, a time i oporezivi događaj sam po sebi (primjerice, kupnja zrakoplovne karte). Naime, u tom slučaju pravo na buduću isporuku ipak postaje oporezivo zato što su sve informacije o toj budućoj isporuci dostupne u trenutku prijenosa tog prava (time ga se tako, u biti, može poistovjetiti s prijenosom prava „kao takvog”)(47). U oba bi se slučajja PDV dugovao za predmetnu transakciju (kao i za svaku transakciju prijenosa tog vrijednosnog kupona).

65. Suprotno tomu, prijenos vrijednosnog kupona koji sadržava „pravo na buduću isporuku” robe i usluga i koji ne ispunjava kriterije završene oporezive transakcije (to jest u vezi s kojim nisu poznati svi relevantni elementi) *ne može* djelovati kao pojedinačni oporezivi događaj u trenutku prijenosa. U tom slučaju u tom trenutku ne nastaje obveza plaćanja PDV-a. Naime, kao što je to objašnjeno u točki 64. ovog mišljenja, događaj koji dovodi do obveze plaćanja PDV-a nastaje tek kad su ispunjeni kriteriji za potpuno utvrđenje prava koje sadržava. To će na temelju biti u trenutku kada potrošač unovči vrijednosni kupon za željenu robu ili uslugu.

66. Taj zaključak potvrđuju pravila iz Direktive 2016/1065(48). U toj se direktivi priznaje da postojeći okvir nije dovoljno jasan ni sveobuhvatan za porezni tretman vrijednosnih kupona te se njome stoga nastoje utvrditi specifična pravila za obračun PDV-a u pogledu vrijednosnih kupona kako bi ih se pojednostavnilo i uskladilo(49). Iako se ta direktiva ne primjenjuje na činjenice u ovom predmetu *ratione temporis*(50), ona ipak daje opće smjernice o tome kada je obračunavanje PDV-a na vrijednosne kupone u skladu s općim načelima Direktive o PDV-u(51).

67. Direktiva 2016/1065 spaja prijenos vrijednosnih kupona „kao takvih” i određivo „pravo na buduću isporuku” u samo jednu kategoriju „jednonamjenskih vrijednosnih kupona”(52). Suprotno tomu, vrijednosni kupon s neodredivim „pravom na buduću isporuku” smatra se „višenamjenskim vrijednosnim kuponom”(53). Što se tiče prve vrste vrijednosnih kupona, članak 30.b te direktive precizira da *svaki prijenos* takvog vrijednosnog kupona treba smatrati pojedinačnom isporukom robe ili usluga na koje se vrijednosni kupon odnosi, a time i pojedinačnim oporezivim događajem(54). Na potonju se vrstu, pak, PDV obračunava tek u trenutku stvarne predaje predmetne robe ili stvarnog pružanja usluga. Nikakva prethodna transakcija ne podliježe PDV-u, uključujući i prijenos s poreznog obveznika na primatelja(55).

68. Zbog tih razloga sumnjam da prijenos vrijednosnih kupona o kojima je riječ u ovom predmetu *doista* predstavlja samostalan oporezivi događaj u smislu članka 62. Direktive o PDV-u.

69. Dakako, samo sud koji je uputio zahtjev raspolaže dovoljnim informacijama da bi mogao sa sigurnošću utvrditi na koji su na?in vrijednosni kuponi uopće izdani (to jest s PDV-om ili bez njega), koja se vrsta prava njima prenosi i kada je (ako je uopće) plaćen PDV.

70. S obzirom na navedeno, iz ograničenih informacija sadržanih u spisu proizlazi da se predmetna transakcija odnosi na specifične pretplatničke vrijednosne kupone s nominalnom vrijednošću određenom za upotrebu kod trećih maloprodajnih trgovaca. To bi značilo da je u tim vrijednosnim kuponima uključen PDV (to jest prisutan u nominalnoj vrijednosti), tako da je krajnji potrošač trebao snositi teret plaćanja prilikom unovžavanja vrijednosnih kupona kod određenog maloprodajnog trgovca (pri čemu bi potonji, s druge strane, obračunao izlazni porez).

71. Također nema dovoljno informacija o prirodi vrijednosnih kupona o kojima je riječ u ovom slučaju. To jest mogu li se ti vrijednosni kuponi koristiti samo za jasno određene ili odredive proizvode ili za bilo koju robu ili usluge koje nude uključeni maloprodajni trgovci. Međutim, tužitelj je na raspravi potvrdio da u trenutku njihova prijenosa nije poznato za koju će se vrstu robe ili usluga ti vrijednosni kuponi koristiti (a stoga se ne zna ni iznos PDV-a koji se duguje na tu robu ili usluge). Naime, tužitelj je objasnio da bi se, u okviru izmjena unesenih Direktivom 2016/1065, predmetni kuponi smatrali „višenamjenskim” vrijednosnim kuponima. Ako bi to potvrdio sud koji je uputio zahtjev, onda bi se doista činilo da bi, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 62. ovog mišljenja, tužiteljeva dodjela tih vrijednosnih kupona osoblju bila samo prienos „prava na buduću isporuku” (još uvijek neodređene) robe ili usluga.

72. U takvom slučaju predmetna transakcija u trenutku prijenosa s tužitelja na njegove zaposlenike ne bi bila dovršena s gledišta PDV-a i stoga bi bila privremena u odnosu na stvarnu (i kasniju) potrošnju buduće isporuke predmetne robe i/ili usluga(56). Prijenos vrijednosnih kupona s tužitelja na njegove zaposlenike stoga ne bi bio oporezivi događaj u smislu članka 62. Direktive o PDV-u(57).

73. Na taj bi se na?in PDV naplaćivao samo jednom za dvije transakcije svojstvene korištenju tih vrijednosnih kupona(58), poštovalo bi se načelo porezne neutralnosti i uzela bi se u obzir ekonomska stvarnost transakcije. Ne bi li taj zaključak bio primjereniji u odnosu na ono što se čini da zagovaraju tuženik i Komisija?

V. Zaključak

74. Zaključno, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odgovori na sljedeći način:

Osim ako prilikom prijenosa vrijednosnog kupona s poreznog obveznika na njegovo osoblje već nisu poznate sve relevantne informacije o pravu na isporuku robe ili usluga, taj prienos nije oporeziva transakcija u smislu članka 62. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni ispunjava li transakcija o kojoj je ovdje riječ te zahtjeve.

Podredno, predlažem Sudu da na postavljena pitanja odgovori na sljedeći način:

Besplatan prienos vrijednosnih kupona s poreznog obveznika na zaposlenike u okviru nagradnog sustava za zaposlenike, poput onoga u ovom predmetu, a da pritom porezni obveznik na zahtijeva nikakvu povezanost sa svojom ekonomskom aktivnošću ili provođenje kontrole nad korištenjem tih vrijednosnih kupona, predstavlja isporuku „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 2006/112.

Na taj zaključak ne utječe to što porezni obveznik takve vrijednosne kupone izdaje u poslovne svrhe.

1 Izvorni jezik: engleski

2 Direktiva 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)

3 Dodatno napominjem da na temelju članka 26. stavka 2. Direktive o PDV-u „[d]ržave članice mogu odstupiti od odredaba stavka 1. pod uvjetom da to odstupanje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja”. U ovom slučaju ništa ne upućuje na to da je Ujedinjena Kraljevina iskoristila tu mogućnost.

4 Usporediti članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u i presude od 5. veljače 1981., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, t. 14.) i od 1. travnja 1982., Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, t. 10.).

5 Presuda od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, t. 26.)

6 Vidjeti, među ostalim, presude od 8. ožujka 2001., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 27.); od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 41.) i od 9. srpnja 2015., Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, t. 21.).

7 Vidjeti, primjerice, presudu od 27. lipnja 1989., Kühne (50/88, EU:C:1989:262, t. 12.). Vidjeti također uvodnu izjavu 30. Direktive o PDV-u. Vidjeti u tom smislu također presude od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 25.); od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, t. 23.) i od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, t. 46. do 48.).

8 Vidjeti članak 26. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u.

9 Presuda od 16. listopada 1997. (C-258/95, EU:C:1997:491)

10 Presuda od 11. prosinca 2008. (C-371/07, EU:C:2008:711)

11 Vidjeti u tom pogledu presude od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 29.) i od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, t. 59.).

12 Vidjeti u tom pogledu presude od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 26. i 29.) i od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, t. 57. i 58.).

13 Presuda od 16. listopada 1997. (C-258/95, EU:C:1997:491)

14 Presuda od 11. prosinca 2008. (C-371/07, EU:C:2008:711)

- 15 Vidjeti u tom smislu presude od 11. srpnja 1991., Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, t. 21.); od 8. ožujka 2001., Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, t. 29.); od 23. travnja 2009., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, t. 46.) i od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 38. do 41.). Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetima Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, t. 65.) i Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, t. 46.).
- 16 Presuda od 16. listopada 1997. (C-258/95, EU:C:1997:491)
- 17 *Ibidem*, točka 32.
- 18 Presuda od 11. prosinca 2008. (C-371/07, EU:C:2008:711)
- 19 *Ibidem*, točka 63.
- 20 *Ibidem*, točke 59. i 60.
- 21 Vidjeti po analogiji presudu od 17. srpnja 2014., BCR IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 26.).
- 22 Presuda od 16. listopada 1997. (C-258/95, EU:C:1997:491)
- 23 *Ibidem*, točka 22. i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, t. 44.)
- 24 Presuda od 11. prosinca 2008. (C-371/07, EU:C:2008:711)
- 25 *Ibidem*, točke 53. i 60.
- 26 Presude od 16. listopada 1997., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 30.) i od 11. prosinca 2008., Danfoss i AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, t. 62.)
- 27 Vidjeti po analogiji presudu od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 34. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također, radi objašnjenja razloga na kojima se temelji to izuzeće pomoćnih usluga, presudu od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 30.).
- 28 Presuda od 16. listopada 1997. (C-258/95, EU:C:1997:491)
- 29 Presuda od 11. prosinca 2008. (C-371/07, EU:C:2008:711)
- 30 Komisija se na raspravi pozvala na besplatnu isporuku mikrovalnih pećnica kako bi pojednostavnila raspravu o primjeni članka 26. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u i tako podsjetila na opću obvezu poreznog obveznika da plati izlazni porez na sve darovne transakcije.
- 31 Naravno, to je točno samo ako na vrijednosnom kuponu nije izražena cijena PDV-a, nego je on već obračunat u trenutku izdavanja. Međutim, to je moguće samo ako je u tom trenutku već poznat točan iznos PDV-a.
- 32 Vidjeti po analogiji presudu od 30. rujna 2021., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, t. 31. i navedenu sudsku praksu). Vidjeti također, općenitije, što se tiče veze između porezne neutralnosti i dvostrukog oporezivanja, presudu od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

- 33 Presuda od 29. srpnja 2010. (C-40/09, EU:C:2010:450)
- 34 *Ibidem*
- 35 *Ibidem*, točka 24.
- 36 *Ibidem*, točka 26.
- 37 Vidjeti primjerice presude od 24. listopada 1996., Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, t. 15.); od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 32.) i od 5. srpnja 2018., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, t. 32.).
- 38 Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals and Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 50. i navedena sudska praksa)
- 39 *Ibidem*, točka 50. i presuda od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 31. i 32.)
- 40 Vidjeti po analogiji presude od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 24. i 32.); od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals and Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 44. do 51.) i od 5. srpnja 2018., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, t. 54.).
- 41 Presuda od 29. veljače 1996., Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, t. 22.). Vidjeti u tom smislu i presudu od 5. srpnja 2018., Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, t. 45.).
- 42 Presuda od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 32.)
- 43 Presude od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 48.); od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 26.); od 19. prosinca 2012., Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, t. 29.) i od 23. prosinca 2015., Air France-KLM i Hop!-Brit Air (C-250/14 i C-289/14, EU:C:2015:841, t. 39.)
- 44 Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 47.)
- 45 *Ibidem*, točka 50.
- 46 Vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 32.), čime se osigurava, što je Komisija dovela u pitanje na raspravi, da „netko” plati PDV.
- 47 Vidjeti osobito presudu od 19. prosinca 2012., Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, t. 40.).
- 48 Direktiva Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u vezi s tretmanom vrijednosnih kupona (SL 2016., L 177, str. 9., u daljnjem tekstu: Direktiva 2016/1065)
- 49 *Ibidem*, uvodne izjave 1, 2. i 13.
- 50 *Ibidem*, članak 2. i uvodna izjava 15.
- 51 *Ibidem*, uvodna izjava 2. U tom se smislu Direktivom 2016/1065 zapravo ne uvode nova pravila o obračunu PDV-a na vrijednosne kupone, nego se, naprotiv, samo jasnije izražava ono

što je cijelo vrijeme bilo propisano. Vidjeti u tom pogledu Terra, B., Kajus, J., „13.2.2.1. The voucher Directive”, *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021., i Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, sv. 45. (2), 2017., str. 156.

52 *Ibidem*, Direktiva 2016/1065, članak 30.a stavak 2.

53 *Ibidem*, članak 30.a stavak 3.

54 *Ibidem*, članak 30.b stavak 1.

55 *Ibidem*, članak 30.b stavak 2.

56 Po analogiji, presuda od 16. prosinca 2010., *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 25. do 30.)

57 Kao što je to navedeno u točki 70. ovog mišljenja, oporezivi događaj nastaje, dakle, tek kasnije, kada zaposlenik unovčuje vrijednosni kupon od uključenog maloprodajnog trgovca.

58 Premda je tužitelj, naravno, morao platiti PDV prilikom uvoza vrijednosnih kupona u Europsku uniju. U skladu s odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje, to se dogodilo na temelju metode obrnute porezne obveze. Za više detalja vidjeti točku 13. ovog mišljenja.