

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

T. ?APETA

van 27 januari 2022 (1)

Zaak C?607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde – Overdracht van vouchers als belastbare handeling – Artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn – Begrip ‚voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden’ – Om niet verstrekken van vouchers aan personeel als onderdeel van een beloningssysteem voor werknemers”

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak bestaat uit lagen. De buitenste laag betreft de door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) gevraagde uitlegging in een geschil met betrekking tot de verplichting om btw te betalen over de overdracht om niet van vouchers door een belastingplichtige aan zijn personeel. De verwijzende rechter is er niet zeker van of die overdracht moet worden aangemerkt als een verrichting voor „privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG(2).

2. Onder het oppervlak van dat geschil gaat evenwel het vraagstuk van fiscale neutraliteit schuil. Indien ervan wordt uitgegaan dat de betrokken handeling onder artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn valt, zou over de waarde van dezelfde vouchers immers *twee keer* btw verschuldigd zijn. Dat wil zeggen eenmaal op het moment dat zij door de belastingplichtige aan zijn personeel worden overgedragen en eenmaal bij het gebruik van het daarin besloten liggende recht (om goederen of diensten van een gekozen detailhandelaar af te nemen).

3. Bijgevolg krijgt het Hof bij de beantwoording van de vragen van de verwijzende rechter de gelegenheid om te verduidelijken wanneer in het geval van vouchers zoals die welke in casu aan

de orde zijn, aan de wettelijke voorwaarden voor het verschuldigd worden van de btw wordt voldaan.

II. Toepasselijke bepalingen

4. De werkingssfeer van de btw-richtlijn is opgenomen in artikel 2, lid 1, ervan. In dit artikel wordt onder c) bepaald dat „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” aan de btw zijn onderworpen.

5. Volgens artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, terwijl volgens artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn als „dienst” wordt beschouwd „elke handeling die geen levering van goederen is”.

6. Artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

[...]

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”(3)

7. Krachtens artikel 62, lid 1, van de btw-richtlijn wordt onder belastbaar feit verstaan „het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld”. Artikel 63 van die richtlijn bepaalt dat „[h]et belastbare feit [plaatsvindt] en de belasting [...] verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

III. Feiten, nationale procedure en prejudiciële vragen

8. GE Aircraft Engine Services Limited (hierna: „verzoekster”) is een onderneming voor het onderhoud van straalmotoren in het Verenigd Koninkrijk. Zij maakt deel uit van de bedrijvengroep General Electric (hierna: „GE”), een Amerikaanse multinational.

9. Verzoekster kende een beloningssysteem voor het personeel, het zogenoemde „Above & Beyond”-programma. In het kader van dat programma kon elk personeelslid van verzoekster een ander personeelslid aanwijzen voor prestaties die volgens hem in aanmerking kwamen voor speciale waardering overeenkomstig de programmavoorschriften.

10. In het „Above & Beyond”-programma was voorzien in verschillende beloningsniveaus. Wie een andere werknemer nomineerde, diende het desbetreffende niveau te kiezen en te onderbouwen waarom de genomineerde de beloning had verdiend. In casu is alleen het middenniveau van dat beloningssysteem in het geding. Op dat niveau en na een interne goedkeuringsprocedure kreeg de genomineerde een voucher.

11. Wanneer de beloning bestond in een voucher, kreeg de genomineerde een link naar een website die werd beheerd door Globoforce Limited (hierna: „Globoforce”), een aanbieder van diensten op het gebied van sociale waardering. Op de website van Globoforce kon de gekozen werknemer een voucher van in een lijst opgenomen (en deelnemende) detailhandelaren uitkiezen. Nadat een keuze was gemaakt, kon de voucher alleen bij de gekozen detailhandelaar worden ingewisseld.

12. De verstrekking van vouchers van Globoforce aan de werknemer verliep als volgt. Eerst kocht Globoforce de vouchers rechtstreeks van de betrokken detailhandelaren en verkocht ze aan GE in de Verenigde Staten (hierna: „GE US”). Vervolgens verkocht GE US de vouchers aan het hoofdkantoor van GE, ook in de Verenigde Staten (hierna: „GE HQ”). Daarna leverde GE HQ deze vouchers aan verschillende GE-entiteiten in het Verenigd Koninkrijk. Alle entiteiten, waaronder verzoekster in haar hoedanigheid van werkgever, hebben de vouchers in het kader van het „Above & Beyond”-programma aan de genomineerde werknemers verstrekt.

13. Aangezien die vouchers afkomstig waren van buiten de Unie gevestigde entiteiten, heeft verzoekster op basis van de verleggingsregeling de voorbelasting over de levering van die vouchers van GE HQ aangegeven en heeft zij het desbetreffende bedrag bij de betrokken belastingautoriteiten teruggevorderd.

14. Wanneer de aangewezen werknemer de hem toegekende voucher gebruikte om goederen/diensten te kopen, moest de deelnemende detailhandelaar over de waarde van de voucher btw betalen.

15. Op 20 december 2017 hebben de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belasting- en douanediens, Verenigd Koninkrijk; hierna: „verweerder”) verzoekster over de periode van december 2013 tot oktober 2017 een aanslag opgelegd van 332 495 pond sterling (GBP) (ongeveer 374 389 EUR) voor niet-aangegeven btw over de waarde van de in het kader van het „Above & Beyond”-programma verstrekte vouchers.

16. Vanwege de twijfel over de uitlegging van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vormt de uitgifte van voor externe detailhandelaren bestemde vouchers aan werknemers door een belastingplichtige in het kader van een beloningsprogramma voor goed presterende werknemers, een dienst voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden’ in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn?

2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de belastingplichtige een bedrijfsdoel nastreeft met de uitgifte van de vouchers aan het personeel?

3) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de voor detailhandelaren bestemde en aan personeelsleden uitgegeven vouchers voor eigen gebruik zijn bestemd en voor privédoeleinden van de personeelsleden kunnen worden gebruikt?”

17. De verwijzende rechter heeft toegelicht dat de onderhavige zaak fungeert als leidende zaak voor andere beroepen die uit vergelijkbare feiten zijn ontstaan en die 19 andere onderdelen van het GE-concern betreffen.

18. Verzoekster en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze

partijen hebben ter terechtzitting op 24 november 2021 ook pleidooi gehouden.

IV. Analyse

19. Deze conclusie is als volgt opgebouwd. Ik begin met de uitlegging van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn en beantwoord in het licht daarvan de vragen van de verwijzende rechter (A). Zoals ik uiteen zal zetten, zou dit in casu echter tot gevolg kunnen hebben dat de waarde van dezelfde voucher tweemaal aan de btw wordt onderworpen. Dientengevolge buig ik mij over de vraag of de overdracht van die vouchers om te beginnen wel een belastbaar feit vormt (B).

A. Diensten verricht voor privédoeleinden of voor andere dan bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige

20. Kort gezegd wenst de verwijzende rechter te vernemen of de overdracht om niet van vouchers door een belastingplichtige aan zijn personeel op grond van een beloningsregeling voor personeel, zoals in casu aan de orde, als dienst verricht onder bezwarende titel in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn aan de btw moet worden onderworpen.

21. De oplossing van dit probleem vereist de uitlegging van het begrip „eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden” zoals in die bepaling opgenomen.

22. Derhalve zal ik eerst ingaan op de uitlegging van dat begrip (1) alvorens de specifieke vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden (2).

1. ***Wat de wet zegt over het vaststellen van „niet-zakelijke doeleinden”***

23. Op grond van artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn moeten twee soorten situaties worden behandeld als diensten verricht onder bezwarende titel. De eerste situatie betreft het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige, van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige. De tweede betreft het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige „voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden”.

24. Het is het om niet verrichten van diensten dat in casu van belang is. Om te beginnen moet worden toegelicht dat tussen partijen vaststaat dat er sprake was van dienstverrichting en dat diensten om niet zijn verricht. De enige vraag die overblijft is of die diensten zijn verricht voor privé- dan wel bedrijfsdoeleinden.

25. In dat verband zij eraan herinnerd dat normaliter *zonder* tegenprestatie verrichte diensten niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn vallen.(4) Artikel 26, lid 1, onder b), van die richtlijn voorziet echter in een afwijking van die algemene regel.(5) Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft toegelicht, brengt deze bepaling de juridische fictie mee dat bepaalde handelingen, alhoewel zij zonder tegenprestatie worden verricht, niettemin onder het btw-stelsel vallen.

26. Als reden voor die afwijking zijn billijkheid en fiscale neutraliteit genoemd: met artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn wordt beoogd te voorkomen dat een belastingplichtige uit het privégebruik van een goed of een dienst van zijn onderneming voordeel behaalt ten opzichte van een gewone consument, die de last van in eerdere handelsfasen opgebouwde btw draagt.(6) Anders dan de belastingplichtige beschikt de consument immers niet over de mogelijkheid de keten van (voordruk)handelingen te verlengen om de belastingdruk „naar een latere schakel” te

verleggen.(7)

27. Kort gezegd beoogt artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn ervoor te zorgen dat de belastingplichtige in gevallen die buiten de bedrijfsactiviteiten vallen, voor de toepassing van de btw als eindverbruiker wordt gezien.

28. Daartoe worden in artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, zoals ik het lees, als eerste stap alle om niet verrichte diensten beschouwd als diensten voor *privédoeleinden* van de belastingplichtige of van zijn personeel. Daarmee worden die handelingen gelijkgesteld aan andere (niet-bedrijfsmatige) onder bezwarende titel verrichte diensten, zodat de belastingplichtige de daarover verschuldigde belasting moet betalen.

29. Indien diensten om niet worden verricht, wordt de belastingplichtige dus standaard behandeld als eindverbruiker. In een tweede stap wordt echter in artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bepaald dat een dienst die om niet wordt verricht, niettemin kan worden geacht *niet* voor privédoeleinden te zijn verricht (en dus als een onder bezwarende titel verrichte dienst), indien die dienst is gebruikt voor de *bedrijfsdoeleinden* van een belastingplichtige.(8)

30. Maar hoe wordt dat vastgesteld?

31. Volgens verzoekster moet de subjectieve bedoeling van de belastingplichtige die ten grondslag ligt aan de goederenlevering of dienstenverrichting om niet, in aanmerking worden genomen. Indien een belastingplichtige een dienst om niet heeft verricht *ten behoeve van* zijn bedrijf, moet die dienst dus worden beschouwd als bestemd voor bedrijfsdoeleinden in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Volgens verzoekster moet het bedrijfsbeleid van een belastingplichtige dat ertoe strekt de productiviteit van het personeel indirect te vergroten door de tevredenheid en de betrokkenheid van de werknemers te verbeteren, daarom onder het begrip „bedrijfsdoeleinden” vallen.

32. Zoals ik in punt 28 van deze conclusie heb uiteengezet, gaat artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn uit van de veronderstelling dat *alle* om niet verrichte diensten door een belastingplichtige voor zijn personeel worden beschouwd als diensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden. In deze fase van de analyse wordt derhalve niet de specifieke handeling in kwestie beoordeeld. Vanwege die veronderstelling is het dus voor de behandeling van een specifieke handeling op grond van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn niet van belang of de belastingplichtige subjectief de bedoeling had de dienst voor bedrijfs- of voor privédoeleinden in te zetten. Indien de handeling om niet was, gaat de btw-richtlijn ervan uit dat deze bestemd was voor privédoeleinden.

33. De bijzondere kenmerken van een handeling winnen pas aan belang als een belastingplichtige wenst aan te tonen dat een specifieke binnen de werkingssfeer van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vallende handeling daadwerkelijk niet voor privé-, maar voor bedrijfsdoeleinden is verricht. De twee belangrijkste zaken over de uitlegging van deze bepaling, de arresten Fillibeck(9) en Danfoss en AstraZeneca(10), wijzen erop dat het Hof vaststelt of er sprake is van bedrijfsdoeleinden door na te gaan of de verrichte dienst (in die gevallen gratis vervoer en gratis lunch) „noodzakelijk” was in het licht van de behoeften van *de specifieke onderneming van deze belastingplichtige*.(11)

34. Ik kan niet ontkennen dat de nadruk op het woord „noodzakelijk” aldus kan worden uitgelegd dat een bepaald subjectief element wordt geïntroduceerd. Dit is in wezen wat verzoekster betoogt en wat zou volgen uit een natuurlijke lezing van dat begrip. Naar mijn mening moet echter verder worden gekeken dan de louter taalkundige betekenis ervan en moet de door verzoekster voorgestelde benadering in een bredere context worden beschouwd.

35. Indien de door een belastingplichtige aangevoerde zakelijke bedoeling als criterium wordt aanvaard, zou dat er immers toe leiden dat het aan de individuele belastingplichtige staat om te kiezen wanneer een bepaalde handeling voor bedrijfsdoeleinden is bestemd en dus niet belastbaar is. Daardoor zouden rechters in de moeilijke positie terechtkomen die bedrijfsbeslissingen achteraf te moeten beoordelen op hun werkelijke noodzaak. Daarbij komt dat als wordt toegestaan dat de betekenis van het begrip „noodzaak” wordt overgelaten aan de subjectieve uitlegging van een btw-plichtige, dit zou leiden tot de onredelijke uitkomst dat twee belastingplichtigen die identieke belastbare diensten verrichten bij de uitvoering van een identieke handeling niettemin tot verschillende conclusies zouden kunnen komen ten aanzien van de „noodzaak” van een dienst. Dat zou de weg vrijmaken om een overigens belastbare handeling buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn te laten vallen. Een dergelijk resultaat is duidelijk niet verenigbaar met de strikte uitlegging die het Hof aan deze bepaling heeft gegeven.(12)

36. Ik lees de arresten Fillibeck(13) en Danfoss en AstraZeneca(14) dan ook aldus dat daarin de uitlegging van de „noodzaak” van een handeling vanuit twee objectief bepaalde elementen wordt benaderd: ten eerste het bestaan van een verband tussen een om niet verrichte dienst en de economische activiteiten van de belastingplichtige en, ten tweede, de aanwezigheid van zeggenschap over het gebruik van die dienst om ervoor te zorgen dat deze inderdaad wordt gebruikt met betrekking tot of ter bevordering van de economische activiteiten van de belastingplichtige.

37. Met het eerste element wordt gewaarborgd dat de betrokken dienst wordt verricht ten behoeve van de economische activiteiten van de belastingplichtige.(15) Zoals verzoekster zowel in haar opmerkingen als ter terechtzitting heeft opgemerkt, kan dat vereiste echter niet zo strikt worden uitgelegd dat wordt vereist dat de onderneming van die belastingplichtige niet zou bestaan zonder dat element.

38. Hoe het ook zij, onder het noodzakelijkheidsvereiste kan ook niet worden verstaan een dienst die gewoonlijk en in het algemeen samenhangt met elk type onderneming. Aldus is het vervoer van werknemers naar en van het werk uiteraard noodzakelijk om het werk te organiseren. Het vervoer op zich wordt echter niet beschouwd als „bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. Het kan dus niet zo zijn dat de dienst om niet wordt aangeboden en niet aan de btw onderhevig is. Door in het arrest Fillibeck(16) het verrichten van vervoersdiensten om niet als ten behoeve van de onderneming te aanvaarden, heeft het Hof die dienst gekoppeld aan de „bijzondere kenmerken van bouwondernemingen”.(17) In die bijzondere omstandigheden was het dus „noodzakelijk”, ook al heeft het Hof het vervoer naar en van het werk niet als noodzakelijk in de traditionele zin van dat woord aangemerkt.

39. In het arrest Danfoss en AstraZeneca(18) ontbraken dergelijke sectorspecifieke kwalificatiecriteria. Niettemin heeft het Hof opgemerkt dat uit de „specifieke wijze waarop de onderneming is georganiseerd” moet volgen dat de om niet verrichte diensten in kwestie niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden waren.(19) Derhalve werd een gratis lunch toch aanvaard als activiteit die een zakelijk doel diende, omdat deze nauw samenhang met de specifieke organisatie van de onderneming van de belastingplichtige (dat wil zeggen een gratis lunch die alleen bij bepaalde bedrijfsbijeenkomsten werd aangeboden).(20)

40. Zelfs als niet kan worden bestreden dat meer productiviteit als gevolg van een grotere tevredenheid van de werknemers samenhangt met de economische activiteiten van de belastingplichtige, is dat verband *algemeen*, en dus onvoldoende specifiek voor het karakteristieke van een onderneming van de belastingplichtige, net als werknemers vervoeren of te eten geven voor elke onderneming algemene belangen betreffen. Derhalve zijn geschenken om werknemers te motiveren niet anders dan een gratis lunch of gratis vervoer. Zij vallen eenvoudigweg niet onder het begrip „bedrijfsdoeleinden” in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, tenzij kan worden vastgesteld dat het verrichten van diensten om niet „noodzakelijk” is vanwege de specifieke kenmerken van de bedrijfsorganisatie van de belastingplichtige of vanwege andere bijzondere omstandigheden, waardoor die diensten worden verschoven van de privédoeleindensfeer naar het begrip „bedrijfsdoeleinden”.

41. Het tweede element – dat van zeggenschap – waarborgt dat de betrokken dienst gedurende de gehele periode dat deze wordt aangeboden, aan de economische activiteiten van de belastingplichtige verbonden blijft. Of er sprake is van zeggenschap, wordt objectief beoordeeld. Ingevolge daarvan moet worden aangetoond dat *alleen* de belastingplichtige *zelf* steeds het beoogde eindgebruik van een dienst heeft bepaald.(21) Aldus werd in het arrest Fillibeck(22) vastgesteld dat sprake was van zeggenschap doordat de bouwonderneming de routes en tijden voor het vervoer had vastgelegd en dat dat geen keuze van haar werknemers was.(23) Ook in het arrest Danfoss en AstraZeneca(24) bepaalden de respectieve werkgevers het tijdstip, de plaats en de gelegenheid waarbij tijdens zakelijke bijeenkomsten de maaltijden om niet aan hun personeel werden verstrekt.(25)

42. Het klopt dat het element zeggenschap, zoals verzoekster opmerkt, op zich niet uitsluit dat een werknemer een bepaald privévoordeel kan hebben van het gebruik van door zijn werkgever om niet verrichte goederenleveringen of diensten. Het is immers praktisch en voordelig om gratis vervoer te krijgen van en naar een moeilijk bereikbare werkplek en ook om broodjes te krijgen tijdens lange of belangrijke zakelijke besprekingen. Het enkele feit dat een werknemer voordeel haalt uit een door zijn werkgever om niet verrichte dienst (waaronder, zoals meestal het geval is, verwarming, algemene veiligheidsmaatregelen op het werk en kantoormeubilair), doet echter de „bedrijfsdoeleinden” van dergelijke goederen en diensten niet verdwijnen of verminderen.(26) De belastingplichtige bepaalt immers dat deze uitgaven worden gedaan en houdt er zeggenschap over. De eventuele daaruit voortvloeiende subjectieve voordelen voor de werknemers zijn slechts bijkomend bij de „hoofdprestatie” van het verrichten van de betrokken goederenleveringen of diensten.(27)

43. Dit brengt mij bij de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter.

2. **Vragen aan het Hof**

44. De verwijzende rechter stelt drie vragen. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de betrokken vouchers worden verstrekt voor bedrijfsdoeleinden van verzoekster of voor privédoeleinden in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn. De tweede en de derde vraag bouwen vervolgens voort op het antwoord van het Hof op de eerste vraag. Respectievelijk wordt gevraagd of het voor het antwoord op de eerste vraag verschil maakt of er bij de uitgifte van de litigieuze vouchers sprake is van bedrijfsdoeleinden (vraag 2) en of er belang kan worden gehecht aan het feit dat de vouchers bestemd zijn voor eigen gebruik van het personeel en voor privédoeleinden kunnen worden aangewend (vraag 3).

45. Ik behandel alle drie de vragen gezamenlijk.

46. Aangezien artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, zoals uiteengezet, uitgaat van de

veronderstelling dat de door een belastingplichtige aan zijn werknemers om niet aangeboden diensten behandeld moeten worden als diensten bestemd voor hun privédoeleinden, moet al meteen bij het begin worden vastgesteld dat de dienst van verzoekster bestaande uit de toekenning van vouchers aan haar werknemers om in de detailhandel te gebruiken, binnen de werkingssfeer van dat artikel valt. In antwoord op de tweede vraag van de verwijzende rechter moet worden opgemerkt dat de subjectieve opvatting (of bedoeling) van de belastingplichtige dat die vouchers voor bedrijfsdoeleinden worden verstrekt, voor die vaststelling geen verschil maakt.

47. Indien evenwel kan worden aangetoond dat de betrokken diensten voor de economische activiteiten van verzoekster „noodzakelijk” waren, zou dat betekenen dat zij voor bedrijfsdoeleinden zijn verricht, zelfs als die diensten om niet zijn aangeboden. Het antwoord op de derde vraag van de verwijzende rechter moet daarom zijn dat het noodzakelijk is dat de betrokken diensten gekoppeld zijn aan de economische activiteiten van de belastingplichtige en dat deze, als verrichter van die diensten om niet, zeggenschap heeft over het gebruik ervan ter waarborging van een blijvend verband met of bevordering van zijn eigen economische activiteiten.

48. Blijkens de verwijzingsbeslissing is het „Above & Beyond”-programma bedoeld om door middel van vouchers prestaties en gedrag van werknemers te stimuleren en te belonen. Die vouchers konden bij een aantal deelnemende detailhandelaren worden ingewisseld. Ter terechtzitting heeft verzoekster verklaard dat zij niet wist wat de werknemers zouden doen met hun vouchers. Uit het dossier blijkt ook dat er geen andere gebruiksbeperking was dan dat op de website van Globoforce voor een deelnemende detailhandelaar moest worden gekozen. Met andere woorden konden werknemers, zoals verzoekster overigens ter terechtzitting heeft bevestigd, de betrokken vouchers geheel naar eigen keuze en voor hun eigen gebruik aanwenden. De zeggenschap over de beloningsregeling reikte slechts tot de vraag of, en zo ja op welk niveau, een werknemer zou worden beloond voor zijn extra inzet op het werk.

49. Worden die elementen bevestigd, dan is er geen aanwijzing voor voldoende verband met de economische activiteiten van verzoekster en ook niet voor het bestaan van zeggenschap over het gebruik van de vouchers. Met andere woorden, indien de door het Hof in de arresten Fillibeck(28) en Danfoss en AstraZeneca(29) ontwikkelde criteria worden gevolgd, zou de overdracht van de betrokken vouchers niet worden geacht „noodzakelijk” te zijn voor de behoeften van de onderneming van verzoekster. De betrokken handeling zou dus onder de standaardregel van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn vallen als dienstverrichting onder bezwarende titel.

B. Vouchers en belastbare handelingen

50. Indien de onderhavige zaak betrekking had op het cadeau doen van magnetrons(30) of andere rechttoe-rechtaan goederen of diensten, zou ik mijn conclusie hier kunnen beëindigen. Vanwege de complexe aard van vouchers zou bovengenoemde conclusie evenwel reden moeten geven tot nadere bespiegeling.

51. Indien de betrokken handeling daadwerkelijk binnen de werkingssfeer van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn valt, zou verzoekster immers de btw-last over de waarde van die vouchers moeten dragen alsof zij de eindverbruiker ervan was. Wanneer de werknemers die vouchers echter later bij deelnemende detailhandelaren voor goederen of diensten inwisselen, moeten zij over *dezelfde* waarde ook btw betalen. Met andere woorden, er zou tweemaal btw worden geheven over de waarde van dezelfde vouchers.(31)

52. Vergelijk dat eens met de fictieve situatie van een belastingplichtige die zijn werknemers een magnetron cadeau doet. Dan zou er geen sprake zijn van dubbele belasting. De btw zou alleen over de schenkingshandeling moeten worden geheven.

53. Het is duidelijk dat een uitkomst die leidt tot dubbele belastingheffing op gespannen voet staat met het beginsel van fiscale neutraliteit⁽³²⁾ (en ook, zoals ik zou willen toevoegen, met de grondbeginselen van billijkheid).

54. Ik ben er evenwel niet van overtuigd dat die uitkomst het automatische neveneffect is van het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel wanneer het op bepaalde soorten vouchers wordt toegepast.

55. Zoals uit de opmerkingen van partijen en de discussie ter terechtzitting is gebleken, lijkt de kennelijke oproep om alle handelingen met vouchers te belasten, terug te voeren op een onjuiste uitlegging van het arrest AstraZeneca UK⁽³³⁾. Door de overdracht van een voucher aan te merken als een „dienst” die losstaat van het in de voucher besloten liggende recht, was het immers het Hof dat die overdracht zou hebben aangemerkt als een zelfstandig belastbare handeling.

56. Ik ben het daarmee niet eens.

57. In het arrest AstraZeneca UK⁽³⁴⁾ bood de werkgever zijn personeel de mogelijkheid om vouchers te ontvangen in ruil waarvoor dat personeel afzag van een deel van hun bezoldiging in contanten.⁽³⁵⁾ In deze context heeft het Hof geoordeeld dat de overdracht van die vouchers voor de toepassing van de btw een „dienst” in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn vormt.⁽³⁶⁾ Die slotsom is volkomen gerechtvaardigd: in artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt onder de levering van goederen verstaan „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”, terwijl artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn een definitie a contrario bevat waarin alle handelingen die geen „levering van goederen” betreffen worden beschouwd als „diensten”.

58. Het zou echter te kort door de bocht zijn om alleen op basis daarvan te concluderen dat de overdracht van vouchers automatisch een zelfstandig belastbaar feit wordt. Die conclusie zou niet alleen voorbijgaan aan de aan artikel 62 van de btw-richtlijn ten grondslag liggende voorwaarden, maar ook geen rekening houden met de economische en commerciële realiteit door twee volledig los van elkaar staande handelingen samen te voegen: dat wil zeggen de overdracht van de voucher aan de ene kant en de overdracht van het daarin besloten liggende recht aan de andere kant.⁽³⁷⁾

59. Aangezien het de *levering* van goederen of de *verrichting* van diensten is die aan de btw is onderworpen, en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen⁽³⁸⁾, leidt immers niet elke handeling onder bezwarende titel, met name wanneer het (toekomstige of onbepaalbare) rechten betreft, tot een belastbaar feit.⁽³⁹⁾ Eenvoudig gezegd kan er geen sprake zijn van een belastbaar feit wanneer geen volledige levering van die goederen of verrichting van die diensten heeft plaatsgevonden.⁽⁴⁰⁾

60. Daarom moet mijns inziens onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de overdracht van een recht „als zodanig” en anderzijds de overdracht van een „recht op de toekomstige verrichting” van goederenleveringen en diensten.

61. De eerste soort is aan de btw onderworpen omdat het voor de afnemer daadwerkelijk gaat om een voltooide dienst waardoor hij als gebruiker van een dienst zou kunnen worden aangemerkt.⁽⁴¹⁾ Een belastbaar feit ontstaat op het moment waarop het recht „als zodanig” wordt

overgedragen en de btw volledig kan worden bepaald.(42) De begunstigde krijgt immers het recht om de door hem te ontvangen voucher te gebruiken net als hem het recht wordt overgedragen om een intellectueel eigendomsrecht te exploiteren of om gebruik te maken van een sportschoollidmaatschap.

62. Het tweede geval, namelijk het „recht op een toekomstige verrichting” van goederenleveringen of diensten, betreft een heel ander belastbaar scenario. Beschouw de voorbeelden van vooraf betaalde vouchers voor toegang tot een wellnesscenter of bepaalde soorten city cards. Dat soort diensten kan alleen aan de btw worden onderworpen als alle relevante informatie over die dienst reeds bekend is op het moment waarop een bepaalde handeling plaatsvindt.(43) Dat komt omdat alleen in die omstandigheden de bij de handeling betrokken partijen blij hebben gegeven van hun wil om alle financiële gevolgen van de dienst vooraf duidelijk te hebben.(44) Indien dergelijke toekomstige diensten nog niet duidelijk identificeerbaar zijn, kunnen zij evenwel niet aan de btw worden onderworpen op het moment waarop alleen het recht op de desbetreffende dienst wordt overgedragen (klaarblijkelijk omdat het btw-tarief nog niet kan worden bepaald).(45) In die gevallen verschuift het belastbare feit gewoon „een niveau omlaag” in de keten van handelingen naar het moment waarop het recht op die dienst wordt overgedragen, of waarop alle informatie over die toekomstige dienst beschikbaar is en de financiële gevolgen van die dienst duidelijk worden.(46)

63. Bij het gebruik van vouchers komt dat onderscheid als volgt tot uiting.

64. De overdracht van een voucher voor de levering van een recht „als zodanig” op de levering van een goed of de verrichting van een dienst, is een voltooide prestatie en dientengevolge een zelfstandig belastbaar feit op grond van het feit dat een voordeel wordt overgedragen waardoor de ontvanger van dat recht een (potentieel onmiddellijke) gebruiker wordt. In vergelijkbare zin is de overdracht van een voucher voor levering van een „recht op een toekomstige verrichting” van een goederenlevering of dienst eveneens een voltooide prestatie en dus een belastbaar feit op zich wanneer die verrichting voldoende geïdentificeerd of identificeerbaar is (bijvoorbeeld de aankoop van een vliegticket). In dat geval wordt het recht op een toekomstige dienst echter alleen belastbaar vanwege het feit dat alle informatie over die toekomstige dienst beschikbaar is op het moment waarop dat recht wordt overgedragen (waardoor die dienst in wezen hetzelfde wordt als de overdracht van een recht „als zodanig”).(47) In beide gevallen wordt de btw verschuldigd over de betrokken handeling (en overigens over elke handeling met betrekking tot de overdracht van die voucher).

65. Daarentegen kan de overdracht van een voucher die een „recht op een toekomstige verrichting” van goederenleveringen en diensten bevat en die niet voldoet aan de criteria voor een voltooide belastbare handeling (dat wil zeggen waarvoor niet alle relevante informatie bekend is), op het tijdstip van de overdracht niet als belastbaar feit worden beschouwd. In een dergelijk scenario is op dat moment geen btw verschuldigd. Zoals in punt 64 van deze conclusie is uiteengezet, ontstaat de omstandigheid die aanleiding geeft tot betaling van de btw immers pas wanneer is voldaan aan de criteria om het in de voucher besloten liggende recht volledig te identificeren. Dat is normaliter het geval op het moment waarop de consument die voucher voor een gewenst goed of gewenste dienst inwisselt.

66. In deze conclusie word ik gesteund door de bepalingen van richtlijn (EU) 2016/1065(48). Deze richtlijn erkent dat de btw-behandeling van vouchers in het huidige kader onvoldoende duidelijk of volledig is, en beoogt derhalve specifieke regels betreffende de btw-behandeling van vouchers vast te stellen teneinde die btw-behandeling te vereenvoudigen en te harmoniseren.(49) Hoewel die richtlijn ratione temporis niet van toepassing is op de feiten van voorliggende zaak(50), geeft zij wel algemene aanwijzingen over de wijze waarop de btw-behandeling van vouchers

aansluiting houdt op de algemene beginselen van de btw-richtlijn(51).

67. In richtlijn 2016/1065 wordt de overdracht van vouchers „als zodanig” en van vouchers die zijn aan te wijzen als een te identificeren „recht op een toekomstige verrichting” samengebracht in één categorie „vouchers voor enkelvoudig gebruik”.(52) Daarentegen wordt een voucher met een niet te identificeren „recht op een toekomstige verrichting” gekwalificeerd als een „voucher voor meervoudig gebruik”.(53) Ten aanzien van de eerste soort vouchers wordt in artikel 30 ter van die richtlijn toegelicht dat *iedere overdracht* ervan moet worden beschouwd als een afzonderlijke levering van de goederen of verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft, en dus als een zelfstandig belastbaar feit.(54) Voor de laatste soort wordt de btw pas geheven op het tijdstip van de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de betrokken diensten. Geen enkele voorafgaande handeling is onderworpen aan btw, met inbegrip van de overdracht van de belastingplichtige aan de verkrijger.(55)

68. Daarom betwijfel ik of de overdracht van de in onderhavige zaak ter discussie staande vouchers *daadwerkelijk* een zelfstandig belastbaar feit in de zin van artikel 62 van de btw-richtlijn vormt.

69. Uiteraard beschikt alleen de verwijzende rechter over voldoende feitelijke gegevens om overtuigend vast te stellen hoe de vouchers oorspronkelijk zijn uitgegeven (dat wil zeggen inclusief of exclusief btw), welk soort recht daarmee is overgedragen, en wanneer (als dat al het geval is) btw is betaald.

70. Hoe dan ook blijkt uit de beperkte informatie in het dossier dat het bij de betrokken handeling gaat om specifieke, vooraf betaalde vouchers met een nominale waarde voor gebruik bij derde detailhandelaren. Dat zou betekenen dat de btw in die vouchers zat opgesloten (dat wil zeggen in de nominale waarde was opgenomen), met als gevolg dat de eindverbruiker de btw-last had moeten dragen bij het inwisselen van de voucher bij een bepaalde detailhandelaar (waarbij die laatste op zijn beurt de btw over die waarde had moeten voldoen).

71. Evenmin is er voldoende informatie over de aard van de in casu ter discussie staande vouchers. Kunnen die vouchers slechts worden gebruikt voor duidelijk omschreven of identificeerbare artikelen of voor alle goederen of diensten die door deelnemende detailhandelaren worden aangeboden? Ter terechtzitting heeft verzoekster evenwel bevestigd dat er op het moment van de overdracht geen zekerheid bestaat over de soort goederen of diensten waarvoor die vouchers worden gebruikt (en dus evenmin over de btw die over deze goederen of diensten verschuldigd is). Verzoekster heeft namelijk aangegeven dat de betrokken vouchers in het kader van de bij richtlijn 2016/1065 ingevoerde wijzigingen zouden worden gelijkgesteld met vouchers voor „meervoudig gebruik”. Indien dat door de verwijzende rechter wordt bevestigd, lijkt het inderdaad juist dat op grond van de in punt 62 van deze conclusie in herinnering gebrachte rechtspraak de verstrekking van die vouchers door verzoekster aan haar personeel louter de overdracht van een „recht op een toekomstige verrichting” van (vooralsnog onbepaalde) goederenleveringen of diensten betrof.

72. In een dergelijk scenario blijft de betrokken handeling vanuit het oogpunt van de btw onvolledig bij de overdracht van verzoekster aan haar werknemers en is er dus slechts sprake van een handeling die voorafgaat aan het daadwerkelijke (en latere) verbruik van de betrokken in de toekomst te verrichten goederenleveringen en/of diensten.(56) De overdracht van de vouchers van verzoekster aan haar werknemers vormt dus geen belastbaar feit in de zin van artikel 62 van de btw-richtlijn.(57)

73. Op die manier zou de btw slechts eenmaal worden geheven over de bij het gebruik van deze vouchers behorende twee handelingen(58); het beginsel van fiscale neutraliteit zou worden

geëerbiedigd, en er zou rekening worden gehouden met de economische realiteit van de betrokken handeling. Zou deze conclusie niet de voorkeur verdienen boven wat verweerder en de Commissie lijken te bepleiten?

V. Conclusie

74. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) te beantwoorden als volgt:

„Tenzij alle relevante informatie over het recht op een goederenlevering of een dienstverrichting reeds bekend is bij de overdracht van een voucher van een belastingplichtige aan zijn personeel, vormt deze overdracht geen belastbare handeling in de zin van artikel 62 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling aan deze vereisten voldoet.”

Subsidiair geef ik het Hof in overweging de voorgelegde vragen te beantwoorden als volgt:

„De overdracht om niet van vouchers aan werknemers door een belastingplichtige in het kader van een beloningsregeling voor werknemers zoals de regeling in onderhavig geval, zonder dat de belastingplichtige verlangt dat er een verband is met zijn economische activiteiten of dat hij zeggenschap uitoefent over het gebruik van die vouchers, vormt een levering ,voor privédoeleinden [van de belastingplichtige] of van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden’ in de zin van artikel 26, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112.

Het is bij die conclusie niet van belang dat de belastingplichtige voor de uitgifte van dergelijke vouchers een zakelijk doel heeft.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3 Voor de volledigheid merk ik op dat in artikel 26, lid 2, van de btw-richtlijn wordt bepaald dat „[d]e lidstaten [...] van lid 1 [kunnen] afwijken, mits deze afwijking niet tot verstoring van de mededinging leidt”. In casu wijst niets erop dat het Verenigd Koninkrijk van die mogelijkheid gebruik heeft gemaakt.

4 Vergelijk artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn met de arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punt 14), en 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punt 10).

5 Arrest van 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punt 26).

6 Zie met name arresten van 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 27); 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 41), en 9 juli 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punt 21).

7 Zie bijvoorbeeld arrest van 27 juni 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, punt 12). Zie ook overweging 30 van de btw-richtlijn. In dezelfde zin ook arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punt 25); 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punt 23), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07,

EU:C:2008:711, punten 46-48).

8 Zie artikel 26, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn.

9 Arrest van 16 oktober 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 Arrest van 11 december 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Zie in dit verband arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punt 29), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punt 59).

12 Zie in die zin arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punten 26 en 29), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punten 57 en 58).

13 Arrest van 16 oktober 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 Arrest van 11 december 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 Zie in die zin arresten van 11 juli 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punt 21); 8 maart 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punt 29); 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 46), en 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punten 38-41). Zie ook de conclusies van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak AstraZeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, punt 65) en de zaak Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punt 46).

16 Arrest van 16 oktober 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

17 Ibidem, punt 32.

18 Arrest van 11 december 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

19 Ibidem, punt 63.

20 Ibidem, punten 59 en 60.

21 Zie naar analogie arrest van 17 juli 2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punt 26).

22 Zie arrest van 16 oktober 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

23 Ibidem, punt 22, en conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, punt 44).

24 Arrest van 11 december 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

25 Ibidem, punten 53 en 60.

26 Arresten van 16 oktober 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punt 30), en 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punt 62).

- 27 Zie naar analogie arrest van 19 december 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook, voor een toelichting van de redenen die aan die vrijstelling van bijkomende prestaties ten grondslag liggen, arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, punt 30).
- 28 Arrest van 16 oktober 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Arrest van 11 december 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 30 Ter terechtzitting heeft de Commissie verwezen naar het om niet verstrekken van magnetrons om de discussie rond de toepassing van artikel 26, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn te vereenvoudigen en aldus te herinneren aan de algemene verplichting van de belastingplichtige om over alle schenkingshandelingen btw af te dragen.
- 31 Dat geldt natuurlijk alleen indien de btw op de voucher niet in de prijs ervan was meegenomen en reeds bij de afgifte ervan was afgedragen. Dat is echter alleen mogelijk indien het juiste btw-bedrag op dat moment reeds bekend is.
- 32 Zie naar analogie arrest van 30 september 2021, Icade Promotion (C?299/20, EU:C:2021:783, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook, meer in het algemeen, met betrekking tot het verband tussen het beginsel van fiscale neutraliteit en dubbele belasting, arrest van 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Arrest van 29 juli 2010 (C?40/09, EU:C:2010:450).
- 34 Ibidem.
- 35 Ibidem, punt 24.
- 36 Ibidem, punt 26.
- 37 Zie bijvoorbeeld arresten van 24 oktober 1996, Argos Distributors (C?288/94, EU:C:1996:398, punt 15); 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punt 32), en 5 juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, punt 32).
- 38 Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 Ibidem, punt 50, en arrest van 16 december 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punten 31 en 32).
- 40 Zie naar analogie arresten van 16 december 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punten 24 en 32); 21 februari 2006, BUPA Hospitals and Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punten 44?51), en 5 juli 2018, Marcandi(C?544/16, EU:C:2018:540, punt 54).
- 41 Arrest van 29 februari 1996, Mohr (C?215/94, EU:C:1996:72, punt 22). Zie in die zin ook arrest van 5 juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, punt 45).
- 42 Arrest van 16 december 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, punt 32).
- 43 Arresten van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122, punt 48); 3 mei 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, punt 26); 19 december

2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 29), en 23 december 2015, Air France-KLM en Hop!-Brit Air (C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 39).

44 Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punt 47).

45 Ibidem, punt 50.

46 Zie in die zin arrest van 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punt 32), waarmee – zoals de Commissie ter terechtzitting ter discussie heeft gesteld – wordt gewaarborgd dat de btw door „iemand” verschuldigd is.

47 Zie met name arrest van 19 december 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 40).

48 Richtlijn van de Raad van 27 juni 2016 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft (PB 2016, L 177, blz. 9).

49 Ibidem, overwegingen 1, 2 en 13.

50 Ibidem, artikel 2 en overweging 15.

51 Ibidem, overweging 2. In die zin staan in richtlijn 2016/1065 niet echt nieuwe regels voor de btw-behandeling van vouchers, maar wordt eigenlijk vooral duidelijker vastgelegd wat al gold. Zie in dat verband 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, en Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules”, *Intertax*, jaargang 45, nummer 2, 2017, blz. 156.

52 Artikel 1 van richtlijn 2016/1065, „Artikel 30 bis”, punt 2.

53 Ibidem, „Artikel 30 bis”, punt 3.

54 Ibidem, „Artikel 30 ter”, lid 1.

55 Ibidem, „Artikel 30 ter”, lid 2.

56 Zie naar analogie arrest van 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punten 25-30).

57 Zoals in punt 70 van deze conclusie is uiteengezet, ontstaat het belastbare feit dus pas later, wanneer de werknemer de voucher wil inwisselen bij een deelnemende detailhandelaar.

58 Verzoekster diende uiteraard wel btw te betalen bij de invoer van de vouchers van buiten de Unie. Volgens de verwijzingsbeslissing heeft dat door middel van de verleggingsregeling plaatsgevonden. Zie voor meer informatie punt 13 van deze conclusie.