

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

TAMARE APETA,

predstavljeni 27. januarja 2022(1)

Zadeva C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odlobe, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davne spore), Združeno kraljestvo))

„Predhodno odloanje – Davek na dodano vrednost – Prenosi kuponov kot obdavljive transakcije – len 26(1)(b) Direktive o DDV – Pojem ‚za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti‘ – Brezplačno zagotavljanje kuponov zaposlenim v okviru sistema nagrajevanja zaposlenih“

I. Uvod

1. Obravnavana zadeva je veplastna. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davne spore), Združeno kraljestvo) najprej prosi za razlago v okviru spora, ki se nanaša na obveznost obrauna izstopnega DDV pri brezplačnem prenosu kuponov, ki ga opravi davni zavezanec svojim zaposlenim. Predložitveno sodišče ni prepričano, ali je treba ta prenos šteti za opravljanje storitev „za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“ v smislu lena 26(1)(b) Direktive 2006/112/ES.(2)

2. Vendar se pod površjem tega spora skriva vprašanje davne nevtralnosti. e bi se namre štelo, da zadevna transakcija spada na podroje uporabe lena 26(1)(b) Direktive o DDV, bi se DDV od vrednosti istih kuponov obraunal *dvakrat*. To pomeni enkrat ob prenosu od davnega zavezanca na njegove zaposlene in enkrat ob uporabi osnovne pravice (prejemu blaga ali storitev od izbranega trgovca na drobno).

3. Sodišče bo tako pri odgovoru na vprašanja predložitvenega sodišča imelo priložnost pojasniti, kdaj so v primeru maloprodajnih kuponov, kot so ti v obravnavani zadevi, izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obrauna DDV.

II. Pravni okvir

4. Področje uporabe Direktive o DDV je opredeljeno v njenem členu 2(1). Točka (c) tega člena določa, da so „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“, predmet DDV.

5. V členu 14(1) Direktive o DDV je pojem „dobava blaga“ opredeljen kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, medtem ko v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV „opravljanje storitev“ pomeni „vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“.

6. Člen 26(1) Direktive o DDV določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij se šteje za opravljanje storitev za plačilo:

[...]

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“(3)

7. V skladu s členom 62(1) Direktive o DDV je obdavčljivi dogodek opredeljen kot „dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV“. Člen 63 Direktive o DDV določa, da „[o]bavljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.

III. Dejansko stanje, nacionalni postopek in vprašanja za predhodno odločanje

8. GE Aircraft Engine Services Limited (v nadaljevanju: tožena stranka) je družba, ki servisira in vzdržuje reaktivne motorje v Združenem kraljestvu. Je del skupine podjetij General Electric, ameriškega multinacionalnega konglomerata.

9. Tožena stranka je izvajala sistem priznanj za zaposlene, imenovan program „Above & Beyond“. V okviru tega programa je lahko vsak zaposleni tožene stranke nominiral katerega koli drugega zaposlenega zaradi njegovega ravnanja, za katero je menil, da si zasluži posebno priznanje, v skladu s pogoji za upravičenost, določenimi v programu.

10. V okviru programa „Above & Beyond“ so obstajale različne stopnje nagrade. Predlagatelj je moral izbrati ustrezno stopnjo in navesti podatke, zakaj si je nominiranec zaslužil nagrado. Obravnavana zadeva se nanaša le na srednjo stopnjo tega sistema nagrajevanja. V okviru te stopnje je bil nominiranec – potem ko je bil opravljen notranji postopek odobritve – nagrajen z maloprodajnim kuponom.

11. V primeru nagrade s kuponi se je nominirancu poslala povezava do spletnega mesta, s katerim je upravljal družba Globoforce Limited (v nadaljevanju: Globoforce), ki je ponudnik storitev v zvezi z družbenimi priznanji. Na spletnem mestu družbe Globoforce je nagrajeni zaposleni lahko izbral maloprodajni kupon enega izmed vrste tam navedenih (in sodelujočih) trgovcev na drobno. Po opravljenem izboru je bilo mogoče kupon unovčiti le pri izbranem trgovcu na drobno.

12. Izdaja kuponov družbe Globoforce zaposlenemu je potekala tako. Najprej je družba Globoforce kupone pridobila neposredno od zadevnih trgovcev na drobno in jih prodala skupini GE v ZDA (v nadaljevanju: GE ZDA). Skupina GE ZDA je nato kupone prodala sedežu skupine GE, prav tako v ZDA (v nadaljevanju: GE HQ). Družba GE HQ je v naslednjem koraku omejeno dobavila kupone več članicam skupine GE v Združenem kraljestvu. Vsak od teh subjektov,

vkliju?no s tože?o stranko, je kot delodajalec kupone zagotovil zaposlenim, nominiranim v okviru programa „Above & Beyond“.

13. Ker so te kupone dobavljali subjekti zunaj Unije, je na podlagi obrnjene dav?ne obveznosti tože?a stranka obra?unala vstopni DDV v zvezi z dobavo teh kuponov od družbe GE HQ in od pristojnih dav?nih organov izterjala ustrezen znesek.

14. Ko je nagrajeni zaposleni kupon, ki mu je bil dodeljen, uporabil za nabavo blaga ali storitev, bi moral sodelujo?i trgovec na drobno obra?unati izstopni DDV na vrednost kupona.

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (finan?na in carinska uprava Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, v nadaljevanju: tožena stranka) je 20. decembra 2017 tože?i stranki izdala odlo?bo o odmeri davka v višini 332.495 britanskih funtov (GBP) (približno 374.389 EUR) za obdobje od decembra 2013 do oktobra 2017 za neobra?unan izstopni DDV na vrednost kuponov, zagotovljenih v okviru programa „Above & Beyond“.

16. First?tier Tribunal (Tax Chamber) (sodiš?e prve stopnje (oddelek za dav?ne spore), Združeno kraljestvo) dvomi o razlagi ?lena 26(1)(b) Direktive o DDV, zato je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži?lo ta vprašanja:

„1. Ali izdaja bonov [kuponov] za uporabo pri trgovcih na drobno (ki so tretje osebe), ki jih zaposlenim izda dav?ni zavezanec v okviru programa priznanj za izjemno uspešne zaposlene, pomeni opravljanje storitev ‚za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti‘ v smislu ?lena 26(1)(b) Direktive o DDV?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da dav?ni zavezanec pri izdaji vrednostnih bonov [kuponov] svojim zaposlenim sledi namenu svoje dejavnosti?

3. Ali je za odgovor na prvo vprašanje upoštevno, da so vrednostni boni [kuponi], izdani zaposlenim, namenjeni njihovim zasebnim uporabi in jih lahko zaposleni uporabijo v svoje zasebne namene?“

17. Predložitveno sodiš?e je pojasnilo, da ima obravnavana zadeva vlogo vodilne zadeve za druge tožbe, ki izhajajo iz podobnega dejanskega stanja in se nanašajo na devetnajst drugih ?lanic skupine GE.

18. Pisna stališ?a sta predložili tože?a stranka in Evropska komisija. Ti stranki sta na obravnavi 24. novembra 2021 tudi ustno predstavili stališ?a.

IV. Analiza

19. Zgradba teh sklepnih predlogov je taka. Za?ela bom z razlago ?lena 26(1)(b) Direktive o DDV in s tega vidika odgovorila na vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodiš?e (razdelek A). Vendar lahko to v obravnavani zadevi, kot bom pojasnila, povzro?i, da je vrednost istih kuponov z DDV obdav?ena dvakrat. Zato bom preverila, ali je prenos teh kuponov sploh obdav?ljivi dogodek (razdelek B).

A. Storitve, opravljene za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene dejavnosti dav?nega zavezanca

20. ?e strnem, predložitveno sodiš?e želi ugotoviti, ali je treba brezpla?ni prenos kuponov, ki ga opravi dav?ni zavezanec svojim zaposlenim v okviru sistema priznanj za zaposlene, kot je ta v obravnavani zadevi, obdav?iti z DDV kot opravljanje storitev za pla?ilo, kot to zahteva ?len

26(1)(b) Direktive o DDV.

21. Za rešitev tega vprašanja je potrebna razlaga pojma „za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“, kot je uporabljen v tej določbi.

22. Zato se bom najprej posvetila razlagi tega pojma (podrazdelek 1), nato pa bom odgovorila na konkretna vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče (podrazdelek 2).

1. **Zakonodaja o opredelitvi „za namene, ki niso povezani z dejavnostjo podjetja“**

23. V skladu s členom 26(1) Direktive o DDV je treba dve vrsti položajev šteti za opravljanje storitev za plačilo. Prva se nanaša na uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za namene dejavnosti davčnega zavezanca. Druga se nanaša na opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno „za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“.

24. V obravnavani zadevi gre za brezplačno opravljanje storitev. Najprej je treba pojasniti, da med strankama ni sporno, da je šlo za opravljanje storitev in da so bile storitve opravljene brezplačno. Edino neodgovorjeno vprašanje je tako, ali so bile storitve opravljene za zasebne namene ali namene dejavnosti.

25. V zvezi s tem je treba opozoriti, da običajno storitve, opravljene brez protidajatve, ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV.(4) Vendar člen 26(1)(b) te direktive določa odstopanje od navedenega splošnega pravila.(5) Kot je Komisija pojasnila na obravnavi, ta določba ustvarja pravno fikcijo, da nekatere transakcije, tudi če so opravljene brez protidajatve, vseeno spadajo na področje uporabe sistema DDV.

26. Razlog, na katerem temelji to odstopanje, je bil opisan kot pravičnost in davčna nevtrálnost: namen člena 26(1)(b) Direktive o DDV je preprečiti, da bi davčni zavezanec z zasebno rabo blaga ali storitev svojega podjetja pridobil prednost pred običajnim potrošnikom, ki nosi breme DDV, obračunane v prejšnjih fazah trženja.(6) V nasprotju z davčnim zavezancem namreč potrošnik ne more izkoristiti možnosti, da bi podaljšal figurativno verigo (vstopnih) transakcij in tako davčno breme prenesel „še nižje“.(7)

27. Skratka, namen člena 26(1)(b) Direktive o DDV je zagotoviti, da se v okoliščinah, ki ne spadajo v okvir poslovne dejavnosti, davčni zavezanec za namene DDV obravnava kot končni potrošnik.

28. Za to člen 26(1)(b) Direktive o DDV, kot ga razumem, najprej vse brezplačno opravljene storitve šteje za storitve za *zasebno rabo* davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih. Te transakcije so tako izenačene z drugimi storitvami (nepovezanimi z dejavnostjo podjetja), opravljenimi za plačilo, tako da mora davčni zavezanec obračunati izstopni davek nanje.

29. Če so storitve opravljene brezplačno, se davčni zavezanec torej privzeto obravnava kot končni potrošnik. Vendar člen 26(1)(b) Direktive o DDV v drugem koraku določa, da se za brezplačno opravljene storitve kljub temu lahko šteje, da *niso* bile opravljene za zasebno rabo (in torej kot opravljanje storitev za plačilo), če so bile te storitve uporabljene za namene *dejavnosti* davčnega zavezanca.(8)

30. Toda kako se to ugotovi?

31. Po mnenju tožene stranke je treba upoštevati subjektivni namen davčnega zavezanca, na

katerem temelji brezplačna dobava blaga ali opravljanje storitev. Če bi torej davčni zavezanec brezplačno opravil storitev z *namenom*, povezanim z njegovo dejavnostjo, naj bi bilo treba šteti, da je ta storitev opravljena za namene dejavnosti v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV. Zato bi bilo treba po mnenju tožene stranke za poslovne politike davčnega zavezanca, katerih namen je posredno povečati produktivnost zaposlenih z izboljšanjem njihovega zadovoljstva in zavzetosti, priznati, da so zajete s pojmom „za namene dejavnosti“.

32. Kot sem pojasnila v točki 28 teh sklepnih predlogov, člen 26(1)(b) Direktive o DDV izhaja iz premise, da se vse storitve, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svoje zaposlene, štejejo za opravljanje storitev za druge namene kot za namene dejavnosti. Na tej točki analize se torej ne opravi nobena presoja konkretne zadevne transakcije. Zato na podlagi te premise za obravnavanje konkretne transakcije glede na člen 26(1)(b) Direktive o DDV ni pomembno, ali je davčni zavezanec subjektivno nameraval storitev opraviti za namen dejavnosti ali za zasebno rabo. Če je bila opravljena brezplačno, se na podlagi Direktive o DDV domneva, da je bila namenjena zasebni rabi.

33. Posebne značilnosti transakcije postanejo pomembne le, če želi davčni zavezanec dokazati, da posamezna transakcija, ki spada na področje uporabe člena 26(1)(b) Direktive o DDV, dejansko ni bila opravljena za zasebne namene, temveč za namene dejavnosti. Iz dveh glavnih zadev v zvezi z razlago te določbe, in sicer sodb Fillibeck(9) ter Danfoss in AstraZeneca(10) izhaja, da Sodišče namembnost za dejavnost podjetja opredeli na podlagi preverjanja, ali je bila opravljena storitev (ki se je v teh zadevah nanašala na brezplačni prevoz oziroma brezplačno kosilo) „nujna“ glede na potrebe *dejavnosti tega davčnega zavezanca*.(11)

34. Ne zanikam, da je mogoče to osredotočenje na izraz „nujno“ razlagati tako, da uvaja določen element subjektivnosti. To je v bistvu to, kar trdi tožena stranka in kar bi izhajalo iz naravne razlage tega izraza. Vendar menim, da ni dovolj upoštevati le njegov povsem jezikovni pomen, temveč je treba pristop, ki ga predlaga tožena stranka, obravnavati v širšem okviru.

35. Če bi se namreč kot merilo sprejela zatrjevana z dejavnostjo povezana namera, kot predlaga davčni zavezanec, bi to pomenilo, da bi moral posamezen davčni zavezanec sam odločiti, kdaj je posamezna transakcija opravljena za namene dejavnosti in zato ni obdavčljiva. Sodišča bi bila posledično postavljena v neugoden položaj, saj bi morala naknadno ugibati o resnični nujnosti teh poslovnih odločitev. Še več, če bi se pomen izraza „nujnost“ prepustil subjektivni razlagi davčnega zavezanca, ki je dolžan plačati DDV, bi to vodilo do nerazumnega rezultata, da bi dva davčna zavezanca z enakim obdavčljivim opravljanjem storitev v okviru opravljanja enake dejavnosti lahko prišla do različnih zaključkov glede „nujnosti“ storitve. To bi omogočilo, da se transakcija, ki je sicer obdavčljiva, izključi s področja uporabe Direktive o DDV. Tak rezultat očitno ni združljiv z ozko razlago te določbe, ki jo je podalo Sodišče.(12)

36. Sodbi Fillibeck(13) ter Danfoss in AstraZeneca(14) zato razumem tako, da se razlage „nujnosti“ transakcije lotevata na podlagi dveh objektivno določenih elementov: prvi, obstoja povezave med brezplačno opravljeno storitvijo in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in drugi, obstoja nadzora nad uporabo te storitve, da se zagotovi, da se dejansko uporablja v povezavi z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca ali za njeno spodbujanje.

37. Prvonavedeni element zagotavlja, da je zadevna storitev opravljena za namene gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.(15) Vendar, kot je tožena stranka poudarila v svojem stališču in na obravnavi, te zahteve ni mogoče razlagati ozko, tako da bi se zahtevalo, da dejavnost te osebe brez te storitve ni mogoča.

38. Ne glede na to zahteva po nujnosti tudi ne more pomeniti storitve, ki je običajno in splošno povezana z vsako vrsto dejavnosti. Tako je prevoz delavcev na delo in z dela seveda potreben za

organizacijo dela. Vendar se sam po sebi ne obravnava kot opravljen „za namene dejavnosti“ v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV. Zato se ne more ponujati brezplačno in ne da bi bil predmet DDV. Ko je Sodišče v sodbi Fillibeck(16) sprejelo, da so bile brezplačne storitve prevoza opravljene za namene dejavnosti, je to storitev povežalo s „posebnimi značilnostmi gradbenih podjetij“. (17) V teh konkretnih okoliščinah je bila torej „nujna“, čeprav Sodišče prevoza na delo in z dela ni štelo za nujnega v tradicionalnem pomenu te besede.

39. V sodbi Danfoss in Astra Zeneca(18) ni bilo takšnih kvalifikacijskih meril, specifičnih za posamezno panogo. Kljub temu je Sodišče opozorilo, da je treba iz „[p]osebnosti, lastnih organizaciji podjetja,“ razbrati, da se zadevne brezplačno zagotovljene storitve opravijo z namenom, ki ni drug kot namen dejavnosti podjetja. (19) Tako je bilo brezplačno kosilo vseeno sprejeto kot zagotovljeno za namene dejavnosti, ker je bilo tesno povežano s posebno organizacijo poslovanja davčnega zavezanca (to je, da je bilo brezplačno kosilo ponujeno le med nekaterimi poslovnimi sestanki). (20)

40. Čeprav ni mogoče zanikati, da je večja učinkovitost, ki izhaja iz večjega zadovoljstva zaposlenih, povežana z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, pa je ta povežava *splošna* in zato premalo specifična glede na posebnosti dejavnosti davčnega zavezanca, tako kot sta prevoz ali prehrana zaposlenih splošna interesa vsakega podjetja. Brezplačna darila, ki motivirajo zaposlene, se zato ne razlikujejo od brezplačnih kosil ali brezplačnega prevoza. Preprosto niso zajeta s pojmom „za namen dejavnosti“ iz člena 26(1)(b) Direktive o DDV, razen če ni mogoče dokazati, da je zaradi posebnih značilnosti organizacije poslovanja davčnega zavezanca ali drugih posebnih okoliščin brezplačno opravljanje storitev „nujno“, zaradi česar so te storitve s področja zasebne rabe zajete s pojmom „za namen dejavnosti“.

41. Drugonavedeni element, to je nadzor, zagotavlja, da je zadevna storitev ves čas opravljanja povežana z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoje nadzora se presoja objektivno. V skladu s tem je treba dokazati, da je davčni zavezanec ves čas *sam* določal nameravano končno rabo storitve. (21) Tako je bil v zadevi Fillibeck(22) nadzor vzpostavljen tako, da je gradbeno podjetje narekovalo prevozne poti in ure prevoza, kar ni bila izbira njegovih zaposlenih. (23) Podobno sta bila v zadevi Danfoss in AstraZeneca(24) zadevna delodajalca tista, ki sta narekovala uro, kraj in priložnost, ko naj bi bili zaposlenim ob poslovnih sestankih zagotovljeni brezplačni obroki. (25)

42. Res je, kot navaja tožena stranka, da element nadzora sam po sebi ne izključuje možnosti, da ima zaposleni lahko določeno zasebno korist od uporabe blaga ali storitev, ki mu jih brezplačno zagotovi delodajalec. Prejeti brezplačen prevoz do težko dostopnega delovnega mesta in nazaj ter prejeti sendvič med dolгими ali pomembnimi poslovnimi sestanki je namreč priročno in ekonomično. Vendar zgolj dejstvo, da ima delavec koristi od storitev, ki mu jih delodajalec zagotavlja brezplačno (vključno z ogrevanjem, splošnimi varnostnimi ukrepi na delovnem mestu in pisarniškim pohištvo, kot je običajno), ne izniči ali zmanjša tega, da so tako blago in storitve zagotovljeni za namen „dejavnosti podjetja“. (26) Navsezadnje je davčni zavezanec tisti, ki določa in nadzoruje zagotavljanje teh postavk splošnih stroškov. Morebitne subjektivne ugodnosti, ki jih imajo zaposleni na podlagi tega, so zgolj pomožne glede na zadevno „glavno“ dobavo blaga ali opravljanje storitev. (27)

43. To me pripelje do vprašanj, ki jih je predložilo predložitveno sodišče.

2. **Vprašanja, postavljena Sodišču**

44. Predložitveno sodišče je postavilo tri vprašanja. S prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je bila dobava zadevnih kuponov opravljena za namene dejavnosti tožene stranke ali za zasebno rabo v smislu člena 26(1)(b) Direktive o DDV. Drugo in tretje vprašanje nato temeljita na odgovoru,

ki ga bo Sodišče dalo na prvo vprašanje. Z njima predložitveno sodišče sprašuje, ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva to, da obstaja pri izdaji zadevnih kuponov namen, povezan z dejavnostjo (drugo vprašanje), ter ali je upošteveno dejstvo, da so kuponi namenjeni lastni rabi zaposlenih in se lahko uporabljajo za njihove zasebne namene (tretje vprašanje).

45. Vsa tri vprašanja bom obravnavala skupaj.

46. Glede na to, da člen 26(1)(b) Direktive o DDV izhaja iz premise, da se storitve, ki jih davčni zavezanec brezplačno zagotavlja svojim zaposlenim, obravnavajo kot storitve za njihovo zasebno rabo, je treba že uvodoma ugotoviti, da storitev, ki jo je opravila tožena stranka, ko je svojim zaposlenim dodelila kupone za uporabo v trgovinah na drobno, spada na področje uporabe te določbe. V odgovor na drugo vprašanje predložitvenega sodišča je treba poudariti, da subjektivno razumevanje (ali namera) davčnega zavezanca, da se ti kuponi zagotavljajo za namen dejavnosti podjetja, ne spremeni te ugotovitve.

47. Če pa bi bilo mogoče dokazati, da so bile zadevne storitve „nujne“ za gospodarsko dejavnost tožene stranke, bi to pomenilo, da so bile opravljene za namen dejavnosti podjetja, čeprav so bile ponujene brezplačno. Na tretje vprašanje predložitvenega sodišča je torej treba odgovoriti, da morajo biti zadevne storitve povezane z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca in da mora slednji kot ponudnik teh storitev, opravljenih brezplačno, imeti nadzor nad njihovo uporabo, da bi zagotovil stalno povezavo s svojo gospodarsko dejavnostjo ali njeno spodbujanje.

48. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je namen programa „Above & Beyond“ spodbujanje in nagrajevanje uspešnosti in vedenja delavcev z maloprodajnimi kuponi. Te kupone je bilo mogoče unovčiti pri številnih sodelujočih trgovcih na drobno. Na obravnavi je tožena stranka pojasnila, da ni vedela, kako bodo zaposleni porabili svoje kupone. Glede na navedeno v spisu se zdi tudi, da ni nobene druge omejitve rabe razen izbire sodelujočega trgovca na drobno na spletni strani Globoforce. Drugače povedano in kot je potrdila tudi tožena stranka na obravnavi, je lahko zaposleni sporne kupone uporabil povsem po lastni presoji in za osebno uporabo. Nadzor nad sistemom nagrajevanja naj bi zajemal le vprašanje, ali naj bo zaposleni nagrajen za svoje dodatno prizadevanje pri delu in, če je tako, v skladu s katero stopnjo.

49. Če bi se ti elementi potrdili, potem ne bi bilo nobenega znaka za zadostno povezavo z gospodarsko dejavnostjo tožene stranke ali za obstoj nadzora nad uporabo kuponov. Drugače povedano, če bi se upoštevalo merilo, ki ga je Sodišče izpostavilo v sodbah Fillibeck(28) ter Danfoss in AstraZeneca(29), se prenos zadevnih kuponov ne bi štel za „nujen“ glede na potrebe poslovanja tožene stranke. Drugače povedano, za zadevno transakcijo bi veljalo privzeto pravilo iz člena 26(1)(b) Direktive o DDV kot opravljanje storitev za plačilo.

B. Kuponi in obdavčljive transakcije

50. Če bi se obravnavana zadeva nanašala na podarjanje mikrovalovnih pečic(30) ali drugega preprostega blaga ali storitev, bi se moji sklepni predlogi na tem mestu lahko končali. Vendar je zaradi zapletenosti kuponov potreben premislek o zgornji ugotovitvi.

51. Če obravnavana transakcija dejansko spada na področje uporabe člena 26(1)(b) Direktive o DDV, bi namreč morala tožena stranka nositi breme DDV od vrednosti teh kuponov, kot če bi bila njihov končni potrošnik. Vendar bi tudi zaposleni, ko bi te kupone pozneje unovčili za blago ali storitve sodelujočih trgovcev na drobno, nosili breme DDV od iste vrednosti. Drugače povedano, DDV od vrednosti istih kuponov bi bil pobran dvakrat.(31)

52. To je treba primerjati s fiktivnim položajem davčnega zavezanca, ki svojim zaposlenim

podari mikrovalovne pečice. Dvojnega obdavčevanja ne bi bilo. DDV bi bilo treba obračunati le za darilno transakcijo.

53. Očitno je, da rezultat, ki vodi do dvojne obdavčitve, ni v skladu z načelom davčne nevtralnosti(32) (kot tudi ne, če dodam, s temeljnimi načeli pravičnosti).

54. Vendar nisem prepričana, da je ta rezultat nujni stranski uinek sistema, ki ga določa Direktiva o DDV, kot se uporablja za nekatere vrste kuponov.

55. Kot je bilo razvidno iz stališč strank in razprave na obravnavi, se zdi, da dozdevna zahteva po obdavčitvi vseh transakcij, ki vključujejo kupone, izhaja iz napačne razlage sodbe Astra Zeneca UK.(33) Sodišče naj bi namreč s tem, da je prenos kupona opredelilo kot „opravljanje storitev“, ki je ločeno od iz njega izhajajočih osnovnih pravic, ta prenos domnevno izoblikovalo kot samostojno obdavčljivo transakcijo.

56. S tem se ne strinjam.

57. V zadevi Astra Zeneca UK(34) je delodajalec svojim zaposlenim ponudil možnost prejemanja maloprodajnih kuponov v zameno za to, da se odpovedo delu plače v denarju.(35) V tem okviru je Sodišče razsodilo, da za namene DDV prenos teh kuponov pomeni „opravljanje storitev“ v smislu člena 24(1) Direktive o DDV.(36) Ta ugotovitev je popolnoma utemeljena: člen 14(1) Direktive o DDV opredeljuje dobavo blaga kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, medtem ko člen 24(1) Direktive o DDV vsebuje nadomestno opredelitev, ki za vse dobave, ki niso „dobava blaga“, šteje, da so *nujno* „opravljanje storitev“.

58. Vendar bi bilo kratkovidno zgolj na podlagi te izjave sklepati, da prenos kuponov samodejno postane samostojen obdavčljivi dogodek. Poleg neupoštevanja pogojev, na katerih temelji člen 62 Direktive o DDV, se s tem sklepom z združevanjem dveh povsem ločenih transakcij – to je prenosa kupona na eni strani in prenosa njegove osnovne pravice na drugi strani – prav tako ne bi upoštevala ekonomska in poslovna stvarnost.(37)

59. Ker so predmet DDV *dobava blaga* in *opravljanje storitev*, in ne plačila, izvršena kot protidajatev zanje,(38) vsaka odplačna transakcija, zlasti če vključuje (prihodnje ali nedolgočljive) pravice, ne povzroči nastanka obdavčljivega dogodka.(39) Preprosto povedano, če ne pride do zaključene dobave blaga ali storitev, obdavčljivi dogodek ne more nastati.(40)

60. Zato je po mojem mnenju treba razlikovati med, prvič, prenosom pravice „kot take“, in drugič, prenosom „pravice do prihodnje dobave“ blaga in storitev.

61. Prva vrsta dobave je predmet DDV, ker za kupca dejansko pomeni zaključeno dobavo, zaradi katere ga je mogoče šteti za potrošnika storitve.(41) Obdavčljivi dogodek nastopi v trenutku, ko je pravica „kot taka“ prenesena in je DDV v celoti določljiv.(42) Prejemniku se namreč pravica do uporabe prejetega kupona zagotovi na podoben način, kot bi se nanj prenesla pravica do izkoriščanja pravice intelektualne lastnine ali do uporabe članstva v telovadnici.

62. Zadnjenavedena vrsta položaja, to je „pravica do prihodnje dobave“ blaga ali storitev, se nanaša na povsem drugačno davčno možnost. Pomisliti je treba na primere predplačniških kuponov, ki omogočajo dostop do zdravilišča, ali nekatere vrste mestnih kartic. Te vrste dobav so lahko predmet DDV le, če so v trenutku, ko se opravi posamezna transakcija, že znane vse upoštevne informacije o tej dobavi.(43) Le v teh okoliščinah sta namreč stranki transakcije izkazali svoj namen, da vnaprej prevzemata vse finančne posledice njune dobave.(44) Vendar če takšne prihodnje dobave še niso jasno opredeljive, ne morejo biti predmet DDV v trenutku, ko se prenese samo pravica do njihove dobave (ker stopnja DDV seveda še ne bi bila določljiva).(45) V teh

primerih se obdavčljivi dogodek preprosto premakne „eno stopnjo nižje“ v verigi transakcij, do trenutka, ko se prenese pravica do navedene dobave ali ko postanejo razpoložljive vse informacije o tej prihodnji dobavi in se izkristalizirajo finančne posledice te dobave.(46)

63. Ta razlika se pri uporabi kuponov kaže tako.

64. Prenos kupona, ki pomeni dobavo pravice „kot take“ do dobave blaga ali opravljanja storitev, postane zaključena dobava in s tem posamičen obdavčljivi dogodek zaradi dejstva, da je prenesena korist, zaradi katere prejemnik te pravice postane (potencialno neposredni) potrošnik. Podobno tudi prenos kupona, ki pomeni dobavo „pravice do prihodnje dobave“ blaga ali storitev, ki je dovolj opredeljena ali opredeljiva, postane zaključena dobava in s tem sam po sebi obdavčljiv dogodek (na primer nakup letalske vozovnice). Vendar v tem primeru postane pravica do prihodnje dobave obdavčljiva le na podlagi dejstva, da so vse informacije v zvezi s to prihodnjo dobavo na voljo v trenutku prenosa te pravice (primer je v bistvu izenačena s prenosom pravice „kot take“).(47) V obeh primerih bi za zadevno transakcijo (in dejansko za vsako transakcijo, ki vključuje prenos tega kupona) nastala obveznost obračuna DDV.

65. Nasprotno pa prenos kupona, ki vsebuje „pravico do prihodnje dobave“ blaga in storitev ter ne izpolnjuje meril za zaključeno obdavčljivo transakcijo (za katero niso znane vse upoštevne informacije), ne more pomeniti posamičnega obdavčljivega dogodka v trenutku prenosa. V takem primeru takrat ne nastane obveznost za plačilo DDV. Kot je pojasnjeno v točki 64 teh sklepnih predlogov, namreč obdavčljivi dogodek za plačilo DDV nastopi šele takrat, ko so izpolnjena merila za popolno opredelitev osnovne pravice. Običajno je to v trenutku, ko potrošnik kupon uporabi za želeno blago ali storitev.

66. Mojo ugotovitev potrjujejo pravila iz Direktive (EU) 2016/1065.(48) V tej direktivi je priznано, da obravnava kuponov z vidika DDV v sedanjem okviru ni dovolj jasna ali celovita, zato je namen te direktive določiti posebna pravila za obravnavo kuponov z vidika DDV zaradi njihove poenostavitve in harmonizacije.(49) Čeprav se ta direktiva *ratione temporis* ne uporablja za dejansko stanje v obravnavani zadevi,(50) pa vsebuje splošne smernice o tem, kakšna naj bo obravnava kuponov z vidika DDV, da bo v skladu s splošnimi načeli Direktive o DDV.(51)

67. Direktiva (EU) 2016/1065 prenosa kuponov, s katerimi se prenašajo pravice „kot take“, in kuponov, s katerimi se prenašajo opredeljive „pravice do prihodnje dobave“, združuje v eno samo kategorijo „enonamenskih kuponov“.(52) Nasprotno pa so kuponi z neopredeljivo „pravico do prihodnje dobave“ uvrščeni v kategorijo „večnamenskih kuponov“.(53) Za prvonavedeno vrsto kuponov člen 30b navedene direktive pojasnjuje, da je treba *vsak prenos* teh kuponov šteti za posamezno dobavo blaga ali opravljanje storitev, na katere se kupon nanaša, in s tem za posamezen obdavčljivi dogodek.(54) Pri drugonavedeni vrsti se DDV obračuna šele ob dejanski izročitvi zadevnega blaga ali dejanskem opravljanju zadevnih storitev. Nobena predhodna transakcija ni predmet DDV, vključno s prenosom, ki ga davčni zavezanec opravi na pridobitelja.(55)

68. Iz teh razlogov dvomim, da je prenos kuponov, ki je predmet obravnavane zadeve, *dejansko* samostojen obdavčljivi dogodek v smislu člena 62 Direktive o DDV.

69. Seveda ima le nacionalno sodišče na voljo dovolj podrobnosti o dejanskem stanju, da lahko dokončno ugotovi, kako so bili kuponi sploh izdani (torej z DDV ali brez DDV), kakšna vrsta pravice se z njimi prenaša in kdaj (če sploh) je bil DDV plačan.

70. Ne glede na navedeno je iz omejenih informacij v sodnem spisu razvidno, da se zadevna transakcija nanaša na posebne predplačniške kupone z določeno nominalno vrednostjo za uporabo pri tretjih trgovcih na drobno. To bi pomenilo, da je bil DDV vključen v te kupone (torej v

nominalno vrednost), zaradi česar bi moral končni potrošnik nositi breme njegovega plačila, ko bi kupone unovčil pri določenem prodajalcu na drobno (ta pa bi obračunal izstopni davek).

71. Prav tako ni dovolj informacij o naravi kuponov, ki so predmet obravnavane zadeve. In sicer, ali se ti kuponi lahko uporabijo le za jasno opredeljene ali opredeljive produkte ali za katero koli blago ali storitev, ki jo ponujajo sodelujoči trgovci na drobno. Vendar je tožena stranka na obravnavi potrdila, da ob njihovem prenosu ne obstaja gotovost glede vrst blaga ali storitev, za katere bodo ti kuponi uporabljeni (in s tem tudi ne glede DDV, ki ga je treba plačati za to blago ali storitve). Tožena stranka je namreč pojasnila, da bi bili zadevni kuponi v skladu s spremembami, uvedenimi z Direktivo (EU) 2016/1065, izenačeni z „večnamenskimi“ kuponi. Če bi predložitveno sodišče to potrdilo, bi se v skladu s sodno prakso iz točke 62 teh sklepnih predlogov dejansko zdelo, da je bila zagotovitev teh kuponov tožene stranke njenim zaposlenim zgolj prenos „pravice do prihodnje dobave“ (še nedoločenega) blaga ali storitev.

72. V takem primeru bi bila zadevna transakcija za namene DDV v trenutku prenosa med toženo stranko in njenimi zaposlenimi nezaključena ter bi bila tako le predhodna dejanski (in poznejši) porabi prihodnje dobave zadevnega blaga in/ali prihodnjega opravljanja storitev.⁽⁵⁶⁾ Prenos kuponov med toženo stranko in njenimi zaposlenimi torej ne bi pomenil obdavčljivega dogodka v smislu člena 62 Direktive o DDV.⁽⁵⁷⁾

73. Na ta način bi se DDV obračunal samo enkrat za dve transakciji, povezani z uporabo teh kuponov,⁽⁵⁸⁾ spoštovano bi bilo načelo davčne nevtralnosti in upoštevala bi se ekonomska realnost transakcije. Ali ne bi bil ta ugotovitev boljša od tega, kar se zdi, da zagovarjata tožena stranka in Komisija?

V. Predlog

74. Sodišče u predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davčne spore), Združeno kraljestvo), odgovori:

Kadar davčni zavezanec na zaposlenega prenese kupon, ta prenos – razen če niso že znane vse upoštevne informacije v zvezi s pravico do dobave blaga ali opravljanja storitve – ne pomeni obdavčljive transakcije v smislu člena 62 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Predložitveno sodišče mora preveriti, ali transakcija, obravnavana v postopku v glavni stvari, izpolnjuje te zahteve.

Podredno Sodišče u predlagam, naj na postavljena vprašanja odgovori:

Brezplačni prenos kuponov na zaposlene, ki ga opravi davčni zavezanec v okviru sistema priznanj za zaposlene, kot je ta v obravnavani zadevi, ne da bi ta davčni zavezanec zahteval kakršno koli povezavo s svojo gospodarsko dejavnostjo ali izvajal kakršen koli nadzor nad uporabo teh kuponov, pomeni opravljanje storitev, „ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti“ v smislu člena 26(1)(b) Direktive 2006/112.

Za to ugotovitev ni pomembno, ali davčni zavezanec pri izdaji kuponov sledi namenu svoje dejavnosti.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano

vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

3 Zaradi popolnosti naj navedem, da lahko v skladu s členom 26(2) Direktive o DDV „[d]ržave članice [...] odstopijo od določb odstavka 1, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence“. V obravnavani zadevi ni ne kaže na to, da je Združeno kraljestvo uporabilo to možnost.

4 Primerjaj člen 2(1) Direktive o DDV ter sodbi z dne 5. februarja 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, točka 14), in z dne 1. aprila 1982, *Hong Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, točka 10).

5 Sodba z dne 11. decembra 2008, *Danfoss in AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, točka 26).

6 Glej zlasti sodbe z dne 8. marca 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 27); z dne 23. aprila 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 41), in z dne 9. julija 2015, *Trgovina Prizma* (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 21).

7 Glej na primer sodbo z dne 27. junija 1989, *Kühne* (50/88, EU:C:1989:262, točka 12). Glej tudi uvodno izjavo 30 Direktive o DDV. V tem smislu tudi sodbe z dne 16. oktobra 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, točka 25); z dne 20. januarja 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 23), in z dne 11. decembra 2008, *Danfoss in AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, točke od 46 do 48).

8 Glej člen 26(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

9 Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 Sodba z dne 11. decembra 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 Glej v zvezi s tem sodbi z dne 16. oktobra 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, točka 29), in z dne 11. decembra 2008, *Danfoss in AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, točka 59).

12 Glej v tem smislu sodbi z dne 16. oktobra 1997, *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, točki 26 in 29), in z dne 11. decembra 2008, *Danfoss in AstraZeneca* (C-371/07, EU:C:2008:711, točki 57 in 58).

13 Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 Sodba z dne 11. decembra 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 Glej v tem smislu sodbe z dne 11. julija 1991, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 21); z dne 8. marca 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 29); z dne 23. aprila 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 46), in z dne 22. marca 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, točke od 38 do 41). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevah *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:218, točka 65) in *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, točka 46).

16 Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

17 Prav tam (točka 32).

18 Sodba z dne 11. decembra 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

- 19 Prav tam (točka 63).
- 20 Prav tam (točki 59 in 60).
- 21 Glej po analogiji sodbo z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 26).
- 22 Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Prav tam (točka 22) in sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, točka 44).
- 24 Sodba z dne 11. decembra 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Prav tam (točki 53 in 60).
- 26 Sodbi z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točka 30), in z dne 11. decembra 2008, Danfoss in AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, točka 62).
- 27 Glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 34 in navedena sodna praksa). Za obrazložitev razlogov, na katerih temelji ta oprostitev pomožnih storitev, glej tudi sodbo z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 30).
- 28 Sodba z dne 16. oktobra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Sodba z dne 11. decembra 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 30 Komisija je na obravnavi navedla brezplačno zagotavljanje mikrovalovnih pečic, da bi poenostavila razpravo v zvezi z uporabo člena 26(1)(b) Direktive o DDV in tako opozorila na splošno potrebo, da davčni zavezanec obračuna izstopni davek za vse darilne transakcije.
- 31 To seveda velja le, če DDV na kupon ni bil izražen v njegovi ceni in obračunan že ob izdaji. Vendar je to mogoče le, če je bil natančen znesek DDV takrat že znan.
- 32 Glej po analogiji sodbo z dne 30. septembra 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, točka 31 in navedena sodna praksa). Splošneje, kar se tiče povezave med načelom davčne nevtralnosti in dvojnimi obdavčevanjem, glej tudi sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 33 Sodba z dne 29. julija 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).
- 34 Prav tam.
- 35 Prav tam (točka 24).
- 36 Prav tam (točka 26).
- 37 Glej na primer sodbe z dne 24. oktobra 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, točka 15); z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 32), in z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točka 32).

- 38 Sodba z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, točka 50 in navedena sodna praksa).
- 39 Prav tam (točka 50) in sodba z dne 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, točki 31 in 32).
- 40 Glej po analogiji sodbe z dne 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, točki 24 in 32); z dne 21. februarja 2010, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, točke od 44 do 51), in z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točka 54).
- 41 Sodba z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, točka 22). V tem smislu tudi sodba z dne 5. julija 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, točka 45).
- 42 Sodba z dne 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, točka 32).
- 43 Sodbe z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, točka 48); z dne 3. maja 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 26); z dne 19. decembra 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 29), in z dne 23. decembra 2015, Air France-KLM in Hop!-Brit Air (C-250/14 in C-289/14, EU:C:2015:841, točka 39).
- 44 Sodba z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, točka 47).
- 45 Prav tam (točka 50).
- 46 Glej v tem smislu sodbo z dne 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, točka 32), s čimer je zagotovljeno, kot se je Komisija spraševala na obravnavi, da „nekdo“ mora plačati DDV.
- 47 Glej zlasti sodbo z dne 19. decembra 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, točka 40).
- 48 Direktiva Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede obravnave kuponov (UL 2016, L 177, str. 9, v nadaljevanju: Direktiva 2016/1065).
- 49 Prav tam, uvodne izjave 1, 2 in 13.
- 50 Prav tam, člen 2 in uvodna izjava 15.
- 51 Prav tam, uvodna izjava 2. V tem smislu z Direktivo (EU) 2016/1065 dejansko niso izoblikovana nova pravila za obravnavo kuponov z vidika DDV, temveč je v njej le jasneje ponovljeno, kakšna je bila zakonodaja že ves čas. V zvezi s tem glej 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, in Amand, C., „EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules“, *Intertax*, zv. 45(2), 2017, str. 156.
- 52 Prav tam, Direktiva 2016/1065, člen 30a(2).
- 53 Prav tam, člen 30a(3).
- 54 Prav tam, člen 30b(1).

55 Prav tam, člen 30b(2).

56 Sodba z dne 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, točke od 25 do 30).

57 Kot je pojasnjeno v točki 70 teh sklepnih predlogov, bi obdavčljivi dogodek tako nastal šele pozneje, ko bi zaposleni želel kupon unovčiti pri sodelujočem prodajalcu na drobno.

58 Čeprav je morala tožena stranka pri uvozu kuponov iz držav zunaj Evropske unije seveda plačati DDV. V skladu z navedbo v odločbi predložitvenega sodišča se je to zgodilo na podlagi metode obrnjene davčne obveznosti. Za več podrobnosti glej točko 13 teh sklepnih predlogov.