

null

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

TAMARY ?APETA

přednesené dne 27. ledna 2022(1)

Věc C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně [daňový senát], Spojené království)]

„řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Převody poukázek jako zdanitelná plnění – Článek 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH – Pojem „soukromá potřeba nebo potřeba jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ – Bezplatné poskytování poukázek zaměstnancům v rámci systému odměňování zaměstnanců“

I. Úvod

1. Projednávaná věc má několik úrovní. Vnější úroveň představuje samotný výklad, který uplatňuje First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně [daňový senát], Spojené království) ve sporu týkajícím se povinnosti uplatnit DPH na výstupu při bezplatném převodu poukázek osobou povinnou k dani na její zaměstnance. Předkládající soud si není jistý, zda tento převod musí být považován za dodání „pro soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ podle čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112/ES(2).

2. Pod povrchem tohoto sporu se však skrývá otázka daňové neutrality. Pokud by se totiž mělo za to, že dotčené plnění spadá pod čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pak by DPH byla z hodnoty těchto poukázek vyměřena *dvakrát*. Tedy jednou v okamžiku převodu z osoby povinné k dani na její zaměstnance a jednou při uplatnění jejího základního práva (na odběr zboží nebo služeb od vybraného prodejce).

3. Soudní dvůr bude mít tedy při zodpovězení otázek předkládajícího soudu možnost objasnit, kdy jsou v případě nákupních poukázek, jako jsou poukázky dotčené v projednávané věci, splněny zákonné podmínky nezbytné pro vznik povinnosti k DPH.

II. Právní rámec

4. Oblast působnosti směrnice o DPH je stanovena v jejím čl. 2 odst. 1. Písmeno c) tohoto článku stanoví, že podmínkou DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

5. Podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH je „dodání zboží“ definováno jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníků“, zatímco podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se „poskytnutím služby“ rozumí „každé plnění, které není dodáním zboží.“

6. Článek 26 odst. 1 směrnice o DPH zní následovně:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

[...]

b) bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zúčteno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“(3)

7. Uskutečněním zdanitelného plnění se podle čl. 62 odst. 1 směrnice o DPH rozumí „situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti“. Podle článku 63 směrnice o DPH platí, že „zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

III. Skutkový stav, povodní řízení a předložené otázky

8. GE Aircraft Engine Services Limited (dále jen „žalobkyně“) je společnost, která ve Spojeném království provádí servis a údržbu leteckých motorů. Je součástí skupiny společností General Electric (dále jen „GE“), amerického nadnárodního konglomerátu.

9. Žalobkyně provozovala program oceňování zaměstnanců nazvaný „Above & Beyond“. V rámci tohoto programu mohl každý zaměstnanec žalobkyně navrhnout jakéhokoli jiného zaměstnance pro jeho výkony, které zasluhovaly zvláštní uznání, v souladu s požadavky programu.

10. Program „Above & Beyond“ měl různé úrovně ocenění. Osoba podávající návrh byla povinna zvolit vhodnou úroveň a sdělit důvody, proč navržená osoba zasluhovala ocenění. V projednávané věci se jedná výhradně o ocenění na středních úrovních. V rámci této úrovně a povnitřním schvalovacím procesu byla navržená osoba oceněna nákupní poukázkou.

11. V případě ocenění v podobě nákupních poukázek byl navržené osobě zaslán odkaz na internetovou stránku provozovanou společností Globoforce Limited (dále jen „Globoforce“), která je poskytovatelem služeb společenského uznání. Na internetových stránkách společnosti Globoforce si úspěšný zaměstnanec mohl vybrat nákupní poukázku z řady uvedených (a do programu zapojených) maloobchodníků. Jakmile si vybral, mohla být poukázka uplatněna pouze u vybraného maloobchodníka

12. K poskytování poukázek od společnosti Globoforce zaměstnanci docházelo následujícím způsobem. Nejprve společnost Globoforce nakoupila poukázky přímo od dotyčných maloobchodníků a prodala je GE ve Spojených státech amerických (dále jen „GE USA“). GE USA poukázky následně prodala ústředí GE, které se nacházelo rovněž ve Spojených státech amerických (dále jen „GE HQ“). GE HQ následně uskutečnila přeshraniční dodání těchto

poukázek n?kolika subjekt?m GE ve Spojeném království. Každý z t?chto subjekt?, v?etn? žalobkyn?, jako zam?stnavatel poskytl poukázky navrženému zam?stnanci v rámci programu „Above & Beyond“.

13. Vzhledem k tomu, že poukázky dodaly subjekty nacházející se mimo Unii, žalobkyn? uplatnila DPH na vstupu za dodání poukázek od GE HQ na základ? p?enesení da?ové povinnosti a odpovídající ?ástku získala zp?t od p?íslušných správ? dan?.

14. Pokud úspěšný zam?stnanec použil poukázku k nákupu zboží nebo služeb, maloobchodník p?iznal DPH na výstupu z hodnoty poukázky.

15. Dne 20. prosince 2017 vym??ila Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (da?ová a celní správa; dále jen „žalovaná“) žalobkyni ?ástku 332 495 liber šterlink? (GBP) (p?ibližn? 374 389 EUR) za období od prosince 2013 do ?íjna 2017 z titulu nep?iznané DPH na výstupu z hodnoty poukázek poskytnutých v rámci programu „Above & Beyond“.

16. Vzhledem k pochybnostem o výkladu ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH se First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) rozhodl p?erušit ?ízení a p?edložit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je vydávání poukázek zam?stnanc?m osobou povinnou k dani na nákup u nesp?ízn?ných maloobchodník? v rámci programu oce?ování nejvýkonn?jších zam?stnanc? poskytnutím služby „pro její soukromou pot?ebu nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání“ ve smyslu ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o službách?

2) Je pro zodpov?zení první otázky relevantní skute?nost, že osoba povinná k dani sleduje p?i vydávání nákupních poukázek zam?stnanc?m obchodní ú?el?

3) Je pro zodpov?zení první otázky relevantní skute?nost, že nákupní poukázky vydávané zam?stnanc?m jsou ur?eny pro jejich vlastní pot?ebu a mohou být použity pro soukromé ú?ely zam?stnanc??“

17. P?edkládající soud vysv?tlil, že projednávaná v?c slouží jako vzorový p?ípad pro další odvolání, která vycházejí z podobných skutkových okolností a týkají se dalších 19 ?len? skupiny GE.

18. Písemné p?ipomínky p?edložily žalobkyn? a Komise. Tyto ú?astnice ?ízení rovn?ž p?ednesly ústní vyjád?ení na jednání, které se konalo dne 24. listopadu 2021.

IV. Analýza

19. Toto stanovisko má následující strukturu. Nejprve se budu zabývat výkladem ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH a s ohledem na to odpovím na otázky položené p?edkládajícím soudem (?ást A). Jak však vysv?tlím, v projednávané v?ci to m?že mít za následek, že hodnota týchž poukázek podléhá DPH dvakrát. Vzhledem k tomu se budu zabývat tím, zda je p?evod t?chto poukázek v?bec skute?ným zdanitelným pln?ní (?ást B).

A. Služby poskytované pro soukromou pot?ebu nebo k jiným ú?el?m než pro ú?ely podnikání osoby povinné k dani

20. Stru?n? ?e?eno, p?edkládající soud se snaží zjistit, zda bezplatný p?evod poukázek osobou povinnou k dani svým zam?stnanc?m v rámci takového systému oce?ování zam?stnanc?, jako je systém dot?ený v projednávané v?ci, má podléhat DPH jako poskytnutí služby za úplatu,

jak vyžaduje ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

21. Vyřešení této otázky vyžaduje výklad pojmu „pro soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřejmě k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“, jak stanoví uvedené ustanovení.

22. Proto se nejprve zaměřím na výklad tohoto pojmu (1) a následně odpovím na konkrétní otázky položené vnitrostátním soudem (2).

1. **Právo týkající se identifikace „jiných účelů než podnikání“**

23. Podle ?l. 26 odst. 1 směrnice o DPH je třeba za poskytnutí služby za úplatu považovat dva druhy případů. První se týká použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro účely jejího podnikání. Druhý spoívá v bezúplatném poskytnutí služby osobou povinnou k dani „pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřejmě k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“.

24. V projednávané věci jde o bezúplatné poskytování služeb. Na úvod je třeba objasnit, že mezi účastníky není sporné, že došlo k poskytnutí služeb a že služby byly poskytnuty bezúplatně. Jedinou otázkou, která zůstává, je, zda byly uvedené služby poskytnuty pro soukromé nebo obchodní účely.

25. V tomto ohledu je třeba připomenout, že poskytování služeb bez protiplnění obvykle nespadá do působnosti směrnice o DPH(4). Její ?l. 26 odst. 1 písm. b) však stanoví výjimku z tohoto obecného pravidla(5). Jak Komise vysvětlila na jednání, toto ustanovení vytváří právní fikci, že určité plnění, i když jsou poskytována bezúplatně, přesto spadají do působnosti systému DPH.

26. Důvod této výjimky byl popsán jako důvod spravedlnosti a daňové neutrality: cílem ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je zabránit tomu, aby osoba povinná k dani získala výhodu ze soukromého užívání zboží nebo služeb svého podniku oproti běžnému spotřebiteli, který nese zátěž DPH vzniklou v dřívějších fázích obchodování(6). Spotřebitel totiž na rozdíl od osoby povinné k dani nemá možnost rozšířit obrazný zetec (vstupních) plnění a přenést tak daňové zatížení „níže“(7).

27. Stručně zřejmě, cílem ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je zajistit, aby za okolností, které nespadají do podnikatelské činnosti, byla osoba povinná k dani uznána pro účely DPH za konečného spotřebitele.

28. Za tímto účelem ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jak jej chápu já, považuje v prvním kroku všechna bezúplatná poskytnutí služeb za poskytnutí pro *soukromou potřebu* osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců. Tato plnění se tak považují za jiná (nepodnikatelská) poskytnutí služeb za úplatu, což má za následek, že osoba povinná k dani z nich musí přiznat daň na výstupu.

29. Pokud jsou tedy služby poskytovány bezúplatně, je osoba povinná k dani standardně považována za konečného spotřebitele. V druhém kroku však ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví, že bezúplatné poskytnutí služeb může být přesto považováno za takové, které *nebylo* poskytnuto pro soukromou potřebu (a tedy za úplatné poskytnutí služeb), pokud využití tohoto plnění sloužilo k *podnikatelským účelům* osoby povinné k dani(8).

30. Jak se však toto určení provádí?

31. Podle žalobkyně je třeba vzít v úvahu subjektivní úmysl osoby povinné k dani, na němž je

založeno bezúplatné dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pokud tedy osoba povinná k dani poskytla službu bezúplatně s cílem sloužit jejímu podnikání, měla by být tato služba považována za službu pro účely podnikání ve smyslu § 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Podle názoru žalobkyně by tedy obchodní politiky osoby povinné k dani, jejichž cílem je nepřímo zvýšit produktivitu zaměstnanců prostřednictvím zlepšení jejich spokojenosti a angažovanosti, měly být uznány jako spadající pod pojem „podnikatelský účel“.

32. Jak jsem vysvětlila v bodě 28 tohoto stanoviska, § 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vychází z předpokladu, že všechna bezúplatná poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jejím zaměstnancem se považují za poskytnutí služeb k jiným účelům než pro podnikání. V tomto bodě analýzy se tedy neposuzuje konkrétní dotčené plnění. Na základě tohoto předpokladu je tedy pro posouzení konkrétního plnění podle § 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH irelevantní, zda osoba povinná k dani zamýšlela služby poskytnout pro účely podnikání nebo pro soukromé účely. Pokud bylo poskytnutí služby bezúplatné, směrnice o DPH předpokládá, že bylo pro soukromou potřebu.

33. Konkrétní vlastnosti plnění nabývají na významu pouze tehdy, pokud chce osoba povinná k dani prokázat, že konkrétní plnění spadající do působnosti § 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nebylo ve skutečnosti poskytnuto pro soukromé účely, ale pro účely podnikání. Ze dvou hlavních případů týkajících se výkladu uvedeného ustanovení, tedy v cí Fillibeck(9) a Danfoss a AstraZeneca(10), vyplývá, že Soudní dvůr posuzuje existenci podnikatelského účelu podle toho, zda poskytnutá služba (která se v uvedených věcech týkala bezplatné dopravy a bezplatné stravy) byla „nezbytná“ s ohledem na požadavky *podnikání této konkrétní osoby povinné k dani*(11).

34. Nemohu popřít, že tento důraz na pojem „nezbytné“ lze vykládat tak, že zavádí určitý prvek subjektivity. To je v podstatě to, co tvrdí žalobkyně a co by vyplývalo z přirozeného výkladu tohoto pojmu. Podle mého názoru je však třeba se podívat nejen na čistě jazykový význam uvedeného pojmu a nahlížet na přístup navrhovaný žalobkyní v širším kontextu.

35. Pokud by totiž byl údajný podnikatelský záměr osoby povinné k dani přijat jako kritérium, mělo by to za následek, že rozhodnutí o tom, kdy je konkrétní plnění určeno pro podnikání, a tudíž nepodléhá dani, by bylo na jednotlivých osobách povinných k dani. Soudy by se v důsledku toho dostaly do nepříjemné situace, kdy by musely tato obchodní rozhodnutí znovu posuzovat z hlediska jejich skutečné nezbytnosti. Navíc to, že bychom význam pojmu „nezbytnost“ ponechali na subjektivním výkladu osoby povinné k dani, by vedlo k nepřiměřenému výsledku, že by dvůr osoby povinné k dani, které v rámci výkonu totožné činnosti poskytují totožná zdanitelná plnění, mohly přesto dospět k rozdílným závěrům ohledně „nezbytnosti“ služby. To by otevřelo možnost vyloučit jinak zdanitelné plnění z působnosti směrnice o DPH. Je zřejmé, že takový výsledek není v souladu se striktním výkladem, který Soudní dvůr uvedenému ustanovení poskytl(12).

36. Mám tedy za to, že rozsudky Fillibeck(13) a Danfoss a AstraZeneca(14) vykládají pojem „nezbytnost“ plnění tak, že se skládá ze dvou objektivně určených prvků: jednak souvislosti mezi bezúplatně poskytnutou službou a hospodářskou činností osoby povinné k dani a jednak existencí kontroly nad použitím této služby, aby bylo zajištěno, že je skutečně využívána v souvislosti s hospodářskou činností osoby povinné k dani nebo na její podporu.

37. Prvně uvedený prvek zajišťuje, že dotčená služba je poskytována za účelem sloužit hospodářské činnosti osoby povinné k dani(15). Jak však žalobkyně poznamenala ve svém vyjádření i při jednání, tento požadavek nelze vykládat striktně tak, že by vyžadoval, aby bez něho nemohla tato osoba podnikat.

38. Bez ohledu na to však ani požadavek nezbytnosti nemůže označovat službu, která je obvykle a obecně spojena s každým druhem podnikání. Doprava zaměstnanců do práce a z práce je tedy samozřejmě nezbytná pro organizaci práce. Sama o sobě však není považována za

„podnikatelský ú?el“ ve smyslu ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH. Nem?že být tedy nabízena bezplatn? a nepodléhat DPH. Když Soudní dv?r uznal bezúplatné poskytování dopravních služeb ve v?ci Fillibeck(16) jako služby pro ú?ely podnikání, spojil tuto službu se „specifickými vlastnostmi stavebních spole?ností(17)“. Byla tedy za t?chto konkrétních okolností „nezbytná“, i když Soudní dv?r nepovažoval dopravu do zam?stnání a zp?t za nezbytnou v tradi?ním smyslu tohoto slova.

39. Ve v?ci Danfoss a Astra Zeneca(18) se žádná taková odv?tvov? specifická kvalifika?ní kritéria neobjevila. P?esto Soudní dv?r poznamenal, že „specifika, která jsou vlastní organizaci podniku“ musí nazna?ovat, že dot?ená bezplatná pln?ní nebyla provád?na k jiným ú?el?m než pro pot?eby podniku(19). Bezplatná strava byla tedy p?esto uznána jako sloužící podnikatelskému ú?elu, nebo? byla úzce spjata se specifickou organizací podnikání osoby povinné k dani (tj. bezplatný ob?d nabízený pouze b?hem konkrétních obchodních jednání(20)).

40. Stejn? tak, i když nelze pop?ít, že zvýšení efektivity vyplývající z v?tší spokojenosti vlastních zam?stnanc? má souvislost s hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani, je tato souvislost *obecná*, a není tudíž dostate?n? specifická pro zvláštnosti podnikání osoby povinné k dani, stejn? jako jsou doprava nebo strava zam?stnanc? obecnými zájmy každého podniku. Bezplatné dárky, které motivují zam?stnance, se tedy neliší od bezplatných ob?d? nebo bezplatné dopravy. Jednoduše tedy nespádají pod pojem „podnikatelský ú?el“ podle ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH, ledaže lze prokázat, že zvláštní charakteristiky organizace podniku osoby povinné k dani nebo n?jaké jiné zvláštní okolnosti mohou ?init bezúplatné poskytování služeb „nezbytným“, a p?esunout tak tyto služby z oblasti soukromého užívání pod pojem „podnikatelský ú?el“.

41. Druhý prvek – tedy prvek kontroly – zajiš?uje, aby dot?ená služba po celou dobu jejího poskytování souvisela s hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani. Kontrola se posuzuje objektivn?. V souladu s tím je t?eba prokázat, že *sama* osoba povinná k dani pokaždé rozhodla o zamýšleném kone?ném použití služby(21). Ve v?ci Fillibeck(22) byla tedy kontrola dána tím, že stavební spole?nost ur?ovala dopravní trasy a ?asy, a nešlo o volbu jejích zam?stnanc?(23). Podobn? ve v?ci Danfoss a AstraZeneca(24) to byli p?íslušní zam?stnavatelé, kdo ur?oval ?as, místo a p?íležitost, kdy bude jejich zam?stnanc?m poskytnuto bezplatné stravování p?i obchodních jednáních(25).

42. Je pravda, jak poznamenává žalobkyn?, že prvek kontroly sám o sob? nevylu?uje možnost, že zam?stnanec m?že mít ur?itý soukromý prosp?ch z využívání zboží nebo služeb poskytovaných bezúplatn? jeho zam?stnavatelem. Je totiž výhodné a hospodárné získat bezplatnou dopravu na t?žko dostupné pracovišt? a zp?t, stejn? jako dostat sendvi?e b?hem dlouhých nebo d?ležitých obchodních jednání. Samotná skute?nost, že zam?stnanec má prosp?ch ze služeb poskytovaných bezúplatn? jeho zam?stnavatelem (v?etn?, jak je tomu obvykle, topení, obecných bezpe?nostních opat?ení na pracovišti a kancelá?ského nábytku), však nepopírá ani nesnižuje „podnikatelský“ ú?el takového zboží a takových služeb(26). Koneckonc? osoba povinná k dani ur?uje a kontroluje poskytování t?chto reži?ních výdaj?. Jakékoli subjektivní výhody pro zam?stnance z toho plynoucí jsou pouze vedlejšími k „hlavnímu“ dodání dot?eného zboží nebo poskytnutí dot?ených služeb(27).

43. Tím se dostávám k otázkám p?edloženým vnitrostátním soudem.

2. **Otázky položené Soudnímu dvoru**

44. P?edkládající soud pokládá t?i otázky. Svou první otázkou se uvedený soud v podstat? táže, zda je poskytování dot?ených poukázek provád?no pro ú?ely podnikání žalobkyn?, nebo pro její soukromou pot?ebu ve smyslu ?l. 26 odst. 1 písm. b) sm?rnice o DPH. Druhá a t?etí otázka pak vycházejí z odpov?di Soudního dvora na první otázku. Týkají se toho, zda je odpov?? na první

otázku ovlivní na tím, že se vydáváním dotčených poukázek sleduje obchodní úřel (otázka ? 2) a zda je relevantní skutečnost, že poukázky jsou určeny pro vlastní potřebu zaměstnanců a mohou být použity pro jejich soukromé účely (otázka ? 3).

45. Všemi těmi otázkami se budu zabývat společně.

46. Vzhledem k tomu, že, jak bylo vysvětleno, ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vychází z předpokladu, že služby poskytované bezúplatně osobou povinnou k dani jejím zaměstnancem se považují za služby pro jejich soukromou potřebu, je třeba hned na začátku dospět k závěru, že služba poskytovaná žalobkyní spočívající v tom, že své zaměstnance odměňuje poukázkami, které mohou být použity v maloobchodních prodejnách, spadá do oblasti působnosti uvedeného ustanovení. V odpovědi na druhou otázku předkládajícího soudu je třeba zdůraznit, že subjektivní chápání (nebo úmysl) osoby povinné k dani, že tyto poukázky jsou poskytovány za účelem podnikání, na tomto závěru nic nemění.

47. Pokud by však bylo možné určit, že dotčené služby byly „nezbytné“ pro hospodářskou činnost žalobkyně, znamenalo by to, že byly poskytovány za účelem podnikání, i když byly nabízeny bezplatně. Na této otázce předkládajícího soudu je tedy třeba odpovědět tak, že dotčené služby musí souviset s hospodářskou činností osoby povinné k dani a tato osoba jako poskytovatel těchto bezplatných služeb má kontrolu nad jejich využíváním, aby zajistila trvalou souvislost s vlastní hospodářskou činností nebo její podporu.

48. Předkládací rozhodnutí uvádí, že cílem programu „Above & Beyond“ je podpořit a odměnit výkonnost a chování zaměstnanců prostřednictvím nákupních poukázek. Tyto poukázky bylo možné uplatnit u řady zůstatkových prodejců. Při jednání žalobkyně vysvětlila, že nevěděla o tom, jak zaměstnanci se svými poukázkami budou nakládat. Ze spisu se rovněž zdá, že neexistuje žádné jiné omezení použití než výběr zůstatkového prodejce z internetových stránek společnosti Globoforce. Jinými slovy, a jak potvrdila při jednání i žalobkyně, zaměstnanec mohl dotčené poukázky použít zcela podle svého uvážení a pro svou osobní potřebu. Kontrola systému odměn by se týkala pouze toho, zda a případně na jaké úrovni byl zaměstnanec odměněn za své dodatečné pracovní úsilí.

49. Pokud by se tyto prvky potvrdily, nic by nenasvědčovalo ani dostatečné souvislosti s hospodářskou činností žalobkyně, ani kontrole nad použitím poukázek. Jinými slovy, pokud by se postupovalo podle testu, který Soudní dvůr uvedl ve věci Fillibeck(28) a Danfoss a AstraZeneca(29), pak by převod dotčených poukázek nebyl považován za „nezbytný“ pro potřeby podnikání žalobkyně. Jinými slovy, na dotčené plnění by se vztahovalo obecné pravidlo ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH jako na poskytnutí služby za úplatu.

B. Poukázky a zdanitelná plnění

50. Pokud by se projednávaná věc týkala darování mikrovlnných trub(30) nebo jiného jasněho zboží či služeb, mohlo by mé stanovisko na tomto místě skončit. Vzhledem ke složité povaze poukázek by však výše uvedené závěry měly být dříve k zamyšlení.

51. Pokud by totiž dotčené plnění skutečně spadalo do působnosti ?l. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, musela by žalobkyně nést zátěž DPH z hodnoty těchto poukázek, jako by byla jejich konečným spotřebitelem. Pokud však zaměstnanci později tyto poukázky použijí na zboží nebo služby zůstatkových prodejců, ponesou rovněž zátěž DPH z téže hodnoty. Jinými slovy, DPH by byla z hodnoty těchto poukázek účtována dvakrát(31).

52. Srovnáme to s fiktivní situací, kdy osoba povinná k dani daruje svým zaměstnancem mikrovlnné trouby. Nejednalo by se o dvojí zdanění. DPH by musela být vyměřena pouze z

darování.

53. Je zřejmé, že takový výsledek vedoucí ke dvojímu zdanění se neslučuje se zásadou daňové neutrality(32) (a dodala bych, že ani se základními zásadami spravedlnosti).

54. Nejsem však přesvědčena, že tento výsledek je automatickým vedlejším úinkem systému zavedeného směrnicí o DPH, jak se uplatňuje na určité druhy poukázek.

55. Jak vyplynulo z vyjádření úastníků a z diskuse při jednání, zdánlivá výzva ke zdanění všech plnění týkajících se poukázek vychází patrně z nesprávného výkladu rozsudku ve věci Astra Zeneca UK(33). Tím, že kvalifikoval převod poukázky jako „poskytování služeb“ oddělené od základního práva tohoto převodu, učinil údajně Soudní dvůr z tohoto převodu samostatné zdanitelné plnění.

56. S tím nesouhlasím.

57. Ve věci Astra Zeneca UK(34) nabídl zaměstnavatel svým zaměstnancům možnost získat nákupní poukázky, při němž zaměstnanci se výměnou za to vzdali části své odměny(35). V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že pro účely DPH představuje převod těchto poukázek „poskytnutí služeb“ ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH(36). Tento závěr je zcela odvoditelný: článek 14 odst. 1 směrnice o DPH definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, zatímco čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH obsahuje náhradní definici, která *nutně* považuje veškerá plnění, která nejsou „dodáním zboží“, za „poskytnutí služby“.

58. Bylo by však krátkozraké pouze na základě tohoto tvrzení uzavřít, že se převod poukázek automaticky stává samostatným zdanitelným plněním. Kromě toho, že tento závěr přehlíží podmínky článku 62 směrnice o DPH, nezohledňuje ani hospodářskou a obchodní realitu, protože směřuje dvakrát zcela odlišná plnění: tedy převod poukázky na straně jedné a převod práva, na kterém je založena, na straně druhé(37).

59. Vzhledem k tomu, že DPH podléhá *dodání zboží a poskytování služeb*, a nikoli platby uskutečněné jako jejich protiplnění(38), ne každé úplatné plnění, zejména pokud zahrnuje (budoucí nebo neurčitá) práva, lze považovat za zdanitelné plnění(39). Zjednodušeně řečeno, pokud nedojde ke konečnému dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb, nemůže dojít k uskutečnění zdanitelného plnění(40).

60. Proto je podle mého názoru třeba rozlišovat mezi převodem práva „jako takového“ a převodem „práva na budoucí dodání“ zboží a „práva na budoucí poskytnutí“ služeb.

61. První druh plnění podléhá DPH na základě skutečnosti, že pro kupujícího skutečně představuje dokončené plnění, což umožňuje, aby byl považován za spotřebitele služby(41). K uskutečnění zdanitelného plnění dochází v okamžiku převodu práva „jako takového“ a v okamžiku vzniku daňové povinnosti(42). Příjemci je totiž poskytnuto právo využívat poukázku, kterou obdrží, podobně jako by na tuto osobu bylo převedeno právo využívat právo duševního vlastnictví nebo členství ve fitcentru.

62. Druhý případ, tedy „právo na budoucí dodání“ zboží a „právo na budoucí poskytnutí“ služeb, se týká zcela jiného daňového scénáře. Zvažme příklady předplacených poukázek na vstup do lázní nebo některých druhů městských karet. Tyto druhy plnění mohou podléhat DPH pouze tehdy, pokud jsou všechny relevantní informace týkající se tohoto plnění známy již v okamžiku uskutečnění konkrétního plnění(43). Je tomu tak proto, že pouze za těchto okolností smluvní strany vyjádřily svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s plněním(44). Pokud však taková budoucí plnění ještě nejsou jasně identifikovatelná, nemohou

podléhat DPH v okamžiku převodu samotného práva na jejich dodání či poskytnutí (protože by zřejmě ještě nebylo možné určit sazbu DPH)(45). V těchto případech se zdanitelné plnění vztáčí plnění jednoduše přesouvá „o úroveň níže“ do okamžiku, kdy je převedeno právo na uvedené plnění nebo kdy jsou k dispozici všechny informace týkající se tohoto budoucího plnění a kdy jsou známy finanční důsledky tohoto plnění(46).

63. Toto rozlišení se v používání poukázek odráží následovně.

64. Převedení poukázky, který je poskytnutím práva „jako takového“ na dodání zboží nebo poskytnutí služby, se stává dokončeným dodáním nebo poskytnutím, a tím i samostatným zdanitelným plněním na základě skutečnosti, že dochází k převedení výhody, která z příjemce tohoto práva činí (potenciálně bezprostředního) spotřebitele. Podobně se převedení poukázky, který je poskytnutím „práva na budoucí dodání“ zboží nebo „práva na budoucí poskytnutí“ služeb, které je dostatečně identifikováno nebo identifikovatelné, rovněž stává uskutečným dodáním, a tedy zdanitelným plněním samo o sobě (například nákup letenky). V tomto případě se však právo na budoucí dodání nebo poskytnutí stává zdanitelným pouze na základě skutečnosti, že všechny informace tohoto budoucího dodání jsou známy v okamžiku převodu tohoto práva (čímž se v podstatě podobá převodu práva „jako takového“)(47). V obou těchto případech by totiž povinnost k DPH vznikla při dotčeném plnění (a ostatně při každém plnění, které by se týkalo převodu této poukázky).

65. Naproti tomu převedení poukázky, který obsahuje „právo na budoucí dodání“ zboží a „právo na budoucí poskytnutí“ služeb a nesplňuje kritéria uskutečného zdanitelného plnění (tj. u něhož nejsou známy všechny relevantní informace), nemůže být v okamžiku převodu samostatným zdanitelným plněním. V takovém případě nevzniká v tomto okamžiku povinnost k DPH. Jak je totiž vysvětleno v bodě 64 tohoto stanoviska, k události, která vede k platbě DPH, dochází pouze tehdy, jsou-li splněna kritéria pro úplnou identifikaci základního práva. K tomu obvykle dojde v okamžiku, kdy spotřebitel zaplatí poukázku proti požadovanému zboží nebo službě.

66. Tento závěr je podpořen pravidly stanovenými směrnicí 2016/1065(48). Tato směrnice uznává, že uplatňování DPH u poukazů není podle stávajícího rámce dostatečně jasné nebo komplexní, a proto se snaží stanovit zvláštní pravidla pro uplatňování DPH u poukazů s cílem zjednodušit a harmonizovat je(49). Tato směrnice se sice na skutkové okolnosti projednávané věci nevztahuje *ratione temporis*(50), nicméně poskytuje obecné pokyny, jak zachovat soulad jejich zdanění s obecnými zásadami směrnice o DPH(51).

67. Směrnice 2016/1065 sjednocuje převody poukazů „jako takových“ a identifikovatelného „práva na budoucí dodání“ poukazů do jediné kategorie „jednoúčelového poukazu“(52). Naproti tomu poukazy s neidentifikovatelným „právem na budoucí dodání“ jsou zařazeny do kategorie „víceúčelových poukazů“(53). V případě prvních typů poukazů článek 30b uvedené směrnice vysvětluje, že každý jejich převod musí být považován za individuální dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, a tedy za samostatné zdanitelné plnění(54). V případě druhého typu se DPH vyměňuje až v okamžiku skutečného předání dotčeného zboží nebo skutečného poskytnutí dotčených služeb. DPH nevzniká při žádném předchozím plnění, včetně převedení z osoby povinné k dani na příjemce(55).

68. Z těchto důvodů mám pochybnosti o tom, zda převedení poukázek, o které se jedná v projednávané věci, skutečně představuje samostatné zdanitelné plnění ve smyslu článku 62 směrnice o DPH.

69. Pouze vnitrostátní soud má samozřejmě k dispozici dostatek skutkových informací k tomu, aby mohl s konečnou platností určit, jakým způsobem byly poukázky vůbec vydány (tj. včetně nebo bez DPH), jaký druh práva je jejich prostřednictvím převáděn a kdy (pokud vůbec) byla DPH

odvedena.

70. Vzhledem k tomu se na základě omezených informací obsažených v soudním spise zdá, že dotčené plnění se týká konkrétních předplacených poukázek se stanovenou nominální hodnotou pro použití u nespřízných maloobchodníků. To by znamenalo, že DPH již byla obsažena v těchto poukázkách (tedy byla zahrnuta do nominální hodnoty), což by mělo za následek, že konečný spotřebitel by měl nést zátěž jejího zaplacení při uplatnění poukázky u konkrétního prodejce (přičemž ten by zase účtoval daň na výstupu).

71. Rovněž nejsou k dispozici dostatečné informace o povaze poukázek, o které se jedná v projednávané věci. To znamená, zda lze tyto poukázky použít pouze na jasně identifikované nebo identifikovatelné položky, nebo na jakékoli zboží či služby nabízené zúčastněnými prodejci. Při jednání však žalobkyně potvrdila, že v okamžiku jejich převodu není jisté, na jaké druhy zboží nebo služeb budou tyto poukázky použity (a není tedy ani jisté, jaká DPH se z tohoto zboží nebo služeb má platit). Žalobkyně totiž vysvětlila, že na základě změn zavedených směrnicí 2016/1065 by byly dotčené poukázky kvalifikovány jako „víceúčelové“ poukazy. Pokud by to předkládající soud potvrdil, pak by se skutečně zdálo, že podle judikatury připomenuté v bodě 62 tohoto stanoviska představuje poskytnutí těchto poukázek žalobkyní jejím zamýšleným pouze převod „práva na budoucí dodání“ (dosud neurčitého) zboží nebo služeb.

72. V takovém případě by dotčené plnění zůstalo v okamžiku převodu mezi žalobkyní a jejími zamýšlenými pro účely DPH nedokončené, a tedy pouze předběžné pro skutečnou (a pozdější) spotřebu budoucího dodání dotčeného zboží nebo služeb(56). Převod poukázek mezi žalobkyní a jejími zamýšlenými by tedy nepředstavoval zdanitelné plnění ve smyslu článku 62 směrnice o DPH(57).

73. Tímto způsobem by se DPH vybírala pouze jednou z obou plnění spojených s použitím těchto poukázek(58), byla by dodržena zásada daňové neutrality a byla by zohledněna hospodářská realita plnění. Nebyl by tento závěr vhodnější než závěr, který podle všeho zastávají žalovaná a Komise?

V. Závěry

74. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) takto:

„Pokud nejsou veškeré relevantní informace týkající se práva na dodání zboží nebo poskytnutí služby známy již v okamžiku, kdy osoba povinná k dani provádí poukaz na své zamýšlené, nepředstavuje tento převod zdanitelné plnění ve smyslu článku 62 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda plnění dotčené v převodním řízení tyto požadavky splňuje.“

75. Podpírně navrhuji, aby Soudní dvůr na položené otázky odpověděl takto:

„Bezplatný převod poukázek zamýšleným osobou povinnou k dani v rámci systému oceňování zamýšlených, jako je tomu v projednávané věci, aniž by osoba povinná k dani vyžadovala jakoukoli souvislost se svou hospodářskou činností nebo vykonávala jakoukoli kontrolu nad použitím těchto poukázek, představuje poskytnutí „pro soukromou potřebu [osoby povinné k dani] nebo pro potřebu jejích zamýšlených, popřípadě obecně veřejnou, k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112..

Pro tento závěr není relevantní skutečnost, že osoba povinná k dani sleduje vydáváním těchto poukázek obchodní úřel.“

1 Původní jazyk: angličtina.

2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

3 Pro úplnost uvádím, že podle čl. 26 odst. 2 směrnice o DPH se „členské státy mohou odchýlit od odstavce 1 za podmínky, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“ V projednávané věci nic nenásvědčuje tomu, že by Spojené království této možnosti využilo.

4 Srov. čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH a rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 14) a ze dne 1. dubna 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 10).

5 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, bod 26).

6 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 27); ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 41) a ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21).

7 Viz například rozsudek ze dne 27. června 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, bod 12). Viz rovněž bod 30 odůvodnění směrnice o DPH. V tomto smyslu viz též rozsudky ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 25); ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23), a ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, body 46 až 48).

8 Viz čl. 26 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH.

9 Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

10 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

11 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 29) a ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, bod 59).

12 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 26 a 29), a ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, body 57 a 58).

13 Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

14 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).

15 V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21); ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29); ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 46); ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 38 až 41). Viz rovněž stanoviska generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:218, bod 65) a ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, bod 46).

- 16 Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 17 Tamtéž, bod 32.
- 18 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 19 Tamtéž, bod 63.
- 20 Tamtéž, body 59 a 60.
- 21 Viz obdobný rozsudek ze dne 17. července 2014, BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 26).
- 22 Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Tamtéž, bod 22 a stanovisko generálního advokáta P. Légera ve věci Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:19, bod 44).
- 24 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Tamtéž, body 53 a 60.
- 26 Rozsudky ze dne 16. října 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 30) a ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, bod 62).
- 27 Obdobný viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34 a citovaná judikatura). K vysvětlení důvodů, na nichž je založena tato výjimka pro vedlejší služby, viz rovněž rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, bod 30).
- 28 Rozsudek ze dne 16. října 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Rozsudek ze dne 11. prosince 2008 (C-371/07, EU:C:2008:711).
- 30 Za účelem zjednodušení diskuze týkající se použití čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH odkázala Komise při jednání na bezplatné poskytování mikrovlnných trub, a připomněla tak obecnou povinnost osoby povinné k dani přiznat daň na výstupu ze všech plnění spočívajících v darech.
- 31 To samozřejmě platí pouze v případě, že DPH na poukázku nebyla vyjádřena v její ceně a byla účtována již v okamžiku jejího vydání. To je však možné pouze tehdy, je-li již v tomto okamžiku známa přesná výše DPH.
- 32 Obdobný viz rozsudek ze dne 30. září 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 31 a citovaná judikatura). Viz také obecně, pokud jde o souvislost zásady daňové neutrality a dvojího zdanění, rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 28 a citovaná judikatura).
- 33 Rozsudek ze dne 29. července 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).
- 34 Tamtéž.
- 35 Tamtéž, bod 24.

36 Tamtéž, bod 26.

37 Viz například rozsudky ze dne 24. října 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, bod 15); ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 32), a ze dne 5. července 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 32).

38 Rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 50 a citovaná judikatura).

39 Tamtéž, bod 50, a rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, body 31 a 32).

40 Obdobně viz rozsudky ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, body 24 a 32); ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, body 44 až 51), a ze dne 5. července 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 54).

41 Rozsudek ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 22). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 5. července 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 45).

42 Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 32).

43 Rozsudky ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48); ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 26); ze dne 19. prosince 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 29), a ze dne 23. prosince 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 39).

44 Rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 47).

45 Tamtéž, bod 50.

46 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 32), čímž je zajištěno, jak Komise namítala při jednání, aby DPH „někdo“ odvedl.

47 Viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 40).

48 Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy (Úř. věst. 2016, L 177, s. 9, dále jen „směrnice 2016/1065“).

49 Tamtéž, body 1, 2 a 13 odůvodnění.

50 Tamtéž, odůvodnění 2 a bod 15 odůvodnění.

51 Tamtéž, bod 2 odůvodnění. V tomto smyslu směrnice 2016/1065 ve skutečnosti nevytváří nová pravidla pro uplatňování DPH u poukazů, nýbrž pouze jasněji opakuje právní úpravu, která byla po celou dobu platná. V tomto smyslu viz 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, a 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, s. 156.

52 Tamtéž, směrnice 2016/1065, čl. 30a odst. 2.

53 Tamtéž, čl. 30a odst. 3.

54 Tamtéž, čl. 30b odst. 1.

55 Tamtéž, čl. 30b odst. 2.

56 Obdobný rozsudek ze dne 16. prosince 2010, *Macdonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, body 25 až 30).

57 Jak bylo vysvětleno v bodě 70 tohoto stanoviska, k uskutečnění zdanitelného plnění by tedy došlo až později, když by se zaměstnanec snažil poukázku uplatnit u zúčastněného prodejce.

58 Ažkoli žalobkyně samozřejmě musela při dovozu poukázek ze zemí mimo Evropskou unii zaplatit DPH. Podle předkládacího rozhodnutí k tomu došlo prostřednictvím metody přenesení daňové povinnosti. Podrobněji viz bod 13 tohoto stanoviska.