

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

TAMARA ?APETA

prednesené 27. januára 2022(1)

Vec C?607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

<návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý podal First?tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) [Súd prvého stup?a (oddelenie pre da?ové spory), Spojené krá?ovstvo]>

„Návrh na za?atie prejudiciálneho konania – Da? z pridanej hodnoty – Prevody poukážok ako zdaniteľné transakcie – ?lánok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH – Pojem ‚na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania‘ – Poskytovanie poukážok bezodplatne zamestnancom ako sú?as? programu odme?ovania“

I. Úvod

1. Prejednávaná vec má nieko?ko vrstiev. Vo vonkajšej vrstve sa nachádza samotný výklad, ktorý žiada First?tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) [Súd prvého stup?a (oddelenie pre da?ové spory), Spojené krá?ovstvo] v spore o povinnos? ú?tova? DPH na výstupe pri bezodplatnom prevode poukážok od zdaniteľnej osoby na jej zamestnancov. Vnútroštátny súd si nie je istý, či tento prevod treba považova? za poskytovanie služieb „na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania“ v zmysle ?lánku 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112/ES(2).

2. No pod povrchom tohto sporu sa vynára otázka da?ovej neutrality. Ak by sa totiž sporná transakcia považovala za spadajúcu pod ?lánok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, potom by sa DPH z hodnoty tých istých poukážok ú?tovala *dvakrát*. To znamená, že raz v okamihu prevodu zo zdaniteľnej osoby na jej zamestnancov a raz pri uplatnení východiskového práva z nej vyplývajúceho (dosta? tovar alebo služby od vybraného maloobchodného predajcu).

3. V dôsledku toho bude mať Súdny dvor pri odpovedi na otázky vnútroštátneho súdu možnosť objasniť, kedy sú v prípade nákupných poukážok, o aké ide v prejednávanej veci, splnené zákonné podmienky pre vznik povinnosti uhradiť DPH.

II. Právny rámec

4. Pôsobnosť smernice o DPH je stanovená v jej článku 2 ods. 1. V písmene c) tohto článku sa uvádza, že DPH podlieha „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5. Podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH je „dodanie tovaru“ definované ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, pričom v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH je „poskytovanie služieb“ „každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru“.

6. Článok 26 ods. 1 smernice o DPH znie takto:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

...

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“(3)

7. V zmysle článku 62 ods. 1 smernice o DPH je zdaniteľná udalosť definovaná ako „udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik danej povinnosti“. Podľa článku 63 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.

III. Skutkový stav, vnútroštátne konania a prejudiciálne otázky

8. GE Aircraft Engine Services Limited (ďalej len „žalobkyňa“) je spoločnosť, ktorá poskytuje servis a údržbu leteckých motorov v Spojenom kráľovstve. Patrí do skupiny spoločností General Electric (ďalej len „GE“), amerického nadnárodného konglomerátu.

9. Žalobkyňa uplatňovala program s názvom „Above & Beyond“, ktorý bol programom oceňovania zamestnancov. V rámci tohto programu mohol ktorýkoľvek zamestnanec žalobkyne navrhnúť ktoréhokoľvek iného zamestnanca za konanie, ktoré si podľa neho v súlade s požiadavkami programu zasluhuje osobitné uznanie.

10. V rámci programu „Above & Beyond“ bolo možné udeliť rôzne úrovne ocenenia. Navrhujúca osoba musela zvoliť príslušnú úroveň a poskytnúť informácie o tom, prečo si kandidát zaslúžil ocenenie. Tento návrh sa týka výhradne ocenení na strednej úrovni programu oceňovania. Na tejto úrovni, po internom procese schvaňovania, kandidát dostáva nákupnú poukážku.

11. V prípade ocenení, ktorých súčasťou sú nákupné poukážky, sa kandidátovi pošle odkaz na webovú stránku spravovanú spoločnosťou Globoforce Limited (ďalej len „Globoforce“), poskytovateľa služieb sociálneho oceňovania. Ocenený zamestnanec si môže na webovej stránke Globoforce vybrať nákupnú poukážku od rôznych uvedených (a zúčastnených) maloobchodných predajcov. Po výbere je možné poukážku uplatniť iba u vybraného predajcu.

12. Pri poskytnutí poukážok zo strany spoločnosti Globoforce zamestnancovi sa uskutočnili tieto kroky. Po prvej Globoforce zakúpila poukážky priamo od príslušných maloobchodných

predajcov a predala ich spoločnosti GE v Spojených štátoch (ale len „GE USA“). GE USA ich následne predala ďalšiemu subjektu, ústrediu GE, so sídlom v Spojených štátoch (ale len „GE HQ“). GE HQ potom uskutočnila cezhraničné poskytovanie poukážok subjektom GE v Spojenom kráľovstve. Každý subjekt GE, ako aj žalobkyňa, poskytol v rámci programu „Above & Beyond“ ako zamestnávateľ poukážky navrhnutým zamestnancom.

13. Vzhľadom na to, že toto dodanie poukážok pochádzalo od subjektov mimo Európskej únie, žalobkyňa zaúčtovala DPH na vstupe za dodanie týchto poukážok od GE HQ na princípe prenesenia daňovej povinnosti a príslušná suma jej bola vrátená príslušnými daňovými orgánmi.

14. Keď úspešný zamestnanec použil získanú poukážku na nákup tovaru alebo služieb, zúčastnený maloobchodník z hodnoty poukážky zaúčtoval DPH na výstupe.

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a colná správa Spojeného kráľovstva, ale len „odporníci“) vyrubila 20. decembra 2017 žalobkyni 332 495 libier šterlingov (GBP) (čo predstavuje okolo 374 389 eur) za obdobie od decembra 2013 do októbra 2017 ako nepriznanú DPH na výstupe z hodnoty poukážok poskytnutých v súvislosti s programom „Above & Beyond“.

16. Z dôvodu pochybnosti o výklade článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje vydávanie poukážok zamestnancom zdaniteľnou osobou, ktoré sú uplatniteľné u nezávislých maloobchodných predajcov, v rámci programu oceňovania najvýkonnejších zamestnancov, poskytovanie služieb na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH?

2. Je pre zodpovedanie prvej otázky relevantná skutočnosť, že zdaniteľná osoba sleduje pri vydávaní nákupných poukážok zamestnancom účel podnikania?

3. Je pre zodpovedanie prvej otázky relevantná skutočnosť, že nákupné poukážky vydávané zamestnancom sú určené na ich osobnú spotrebu a môžu byť použité na súkromné účely zamestnancov?“

17. Vnútroštátny súd uviedol, že tento návrh sa považuje za hlavný návrh v rámci iných odvolaní vyplývajúcich z podobných skutočností a týkajúcich sa 19 ďalších členov skupiny GE.

18. Písomné pripomienky v tomto konaní boli doručené zo strany žalobkyne a Európskej komisie. Títo účastníci konania taktiež vyjadrili svoje tvrdenia ústne na pojednávaní, ktoré sa konalo 24. novembra 2021.

IV. Analýza

19. Tieto návrhy majú nasledujúcu štruktúru. Začnem výkladom článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH a v nadväznosti na to zodpoviem otázky položené vnútroštátnym súdom (časť A). Ako však vysvetlím, v tomto prípade to môže mať za následok, že hodnota tých istých poukážok bude dvakrát podliehať DPH. Na základe toho budem klásť otázku, či je v prvom rade prevod týchto poukážok zdaniteľná udalosť (časť B).

A. Služby poskytované na osobnú spotrebu alebo na iné účely ako na účely podnikania zdaniteľnej osoby

20. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či by mal bezodplatný prevod poukážok zdaniteľnou osobou na svojich zamestnancov v rámci takého programu oceňovania zamestnancov, akým je program v prejednávanej veci, podliehať DPH ako poskytovanie služieb za protihodnotu, ako to vyžaduje článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

21. Riešenie tejto otázky si vyžaduje výklad slovného spojenia „osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania“, ako je uvedené v tomto ustanovení.

22. Najprv sa teda budem venovať výkladu tohto slovného spojenia (časť 1) a následne zodpoviem konkrétne otázky, ktoré položil vnútroštátny súd (časť 2).

1. **Pravidlá určovania „nepodnikateľských účelov“**

23. V zmysle článku 26 ods. 1 smernice o DPH sa musia za poskytovanie služieb za protihodnotu považovať dva druhy situácií. Prvá predstavuje použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo na iné účely ako účely jej podnikania. Druhá predstavuje poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba „na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania“.

24. V prejednávanej veci sa rieši poskytovanie služieb bezodplatne. Na úvod je potrebné objasniť, že medzi účastníkmi konania nie je sporné, že išlo o poskytovanie služieb, ani to, že išlo o bezodplatné poskytovanie služieb. Jedinou otázkou zostáva, či tieto služby boli poskytované na osobné alebo podnikateľské účely.

25. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zvyčajne poskytovanie služieb bez odplaty nespadá do pôsobnosti smernice o DPH.(4) No článok 26 ods. 1 písm. b) tejto smernice stanovuje odchýlku od tohto všeobecného pravidla.(5) Ako Komisia vysvetlila na pojednávaní, toto ustanovenie vytvára právnu fikciu, že určité transakcie, aj keď sa uskutočňujú bez protihodnoty, spadajú do pôsobnosti systému DPH.

26. Dôvodom tejto odchýlky je dôvod spravodlivosti a daňovej neutrality: článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa snaží zabrániť zdaniteľnej osobe získať výhodu z používania tovarov alebo služieb v rámci jej podnikania na osobnú spotrebu v porovnaní s bežným spotrebiteľom, ktorý znáša bremeno DPH vzniknuté na predchádzajúcich obchodných stupňoch.(6) Na rozdiel od zdaniteľnej osoby nemá spotrebiteľ výhodu spočívajúcu v možnosti rozšírenia reťazca (vstupných) transakcií, aby preniesol daňové zaťaženie „na ďalší stupeň“(7).

27. Stručne povedané, článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH má za cieľ zabezpečiť, aby za okolností, ktoré nesúvisia s podnikateľskou činnosťou, bola zdaniteľná osoba uznaná za konečného spotrebiteľa na účely DPH.

28. Na tento účel článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ako mu rozumiem ja, v prvom kroku považuje každé poskytovanie služieb bezodplatne ako poskytovanie na *osobnú spotrebu* zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov. Tieto transakcie sú teda asimilované s iným (nepodnikateľským) poskytovaním služieb za protihodnotu, s tým, že zdaniteľná osoba musí v súvislosti s nimi účtovať daň na výstupe.

29. Ak sú teda služby poskytované bezodplatne, zdaniteľná osoba sa štandardne považuje za konečného spotrebiteľa. No v druhom kroku článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH stanovuje,

že poskytovanie služieb bezodplatne možno napriek tomu považovať za *neposkytovanie* na osobnú spotrebu (a teda za poskytovanie služieb za protihodnotu), ak spotreba tohto poskytovania slúžila na *podnikateľské účely* zdaniteľnej osoby.(8)

30. Ale akým spôsobom sa toto rozlíšenie určuje?

31. Podľa žalobkyne je potrebné vziať do úvahy subjektívny zámer zdaniteľnej osoby, ktorý je základom bezodplatného dodania tovaru alebo poskytnutia služieb. Ak teda zdaniteľná osoba poskytla službu bezodplatne *s cieľom*, aby slúžila na účely jej podnikania, táto služba by sa mala považovať za službu poskytnutú na účely podnikania v zmysle § 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Preto by sa podľa názoru žalobkyne mala obchodná politika zdaniteľnej osoby, ktorej cieľom je nepriamo zvýšiť produktivitu zamestnancov prostredníctvom zlepšenia spokojnosti a angažovanosti zamestnancov, považovať za spadajúcu pod pojem „podnikateľský účel“.

32. Ako som uviedla v bode 28 vyššie, § 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vychádza z predpokladu, že *každé* poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba pre svojich zamestnancov, sa považuje za poskytovanie služieb na nepodnikateľské účely. V tomto bode analýzy teda nevykonávam žiadne posúdenie konkrétnej spornej transakcie. Preto je na základe tohto predpokladu irelevantné pre posudzovanie konkrétnej transakcie podľa § 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, či zdaniteľná osoba subjektívne zamýšľala poskytovanie na účely jej podnikania alebo na osobnú spotrebu. Ak sa tak stalo bezodplatne, smernica o DPH predpokladá, že išlo o osobnú spotrebu.

33. Osobitné vlastnosti transakcie nadobúdajú na význame len vtedy, ak chce zdaniteľná osoba preukázať, že konkrétna transakcia spadajúca do pôsobnosti § 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH v skutočnosti nebola uskutočnená na osobnú spotrebu, ale na účely podnikania. Z dvoch hlavných prípadov týkajúcich sa výkladu tohto ustanovenia, Fillibeck(9) a Danfoss a AstraZeneca(10) vyplýva, že Súdny dvor posudzuje účel podnikania skúmaním, či bola poskytovaná služba (ktorá sa v týchto prípadoch týkala bezplatnej dopravy a bezplatného obeda) „potrebná“ vzhľadom na požiadavky *daného konkrétneho podnikania zdaniteľnej osoby*.(11)

34. Nepopieram, že zameranie sa na pojem „potrebné“ možno vykladať tak, že zavádza určitý prvok subjektivity. To je v podstate to, čo žalobkyňa tvrdí a čo by vyplývalo z prirodzeného výkladu tohto pojmu. Podľa môjho názoru sa však treba pozerať za jeho isto jazykový význam a vnímať navrhovaný prístup žalobkyne v širšom kontexte.

35. Ak by sa totiž údajný podnikateľský zámer navrhovaný zdaniteľnou osobou akceptoval ako kritérium, malo by to za následok, že rozhodnutie o tom, kedy je konkrétna transakcia uskutočňovaná na účely podnikania, a teda je nezdaniteľná, prináleží jednotlivej zdaniteľnej osobe. Súdby by sa v dôsledku toho dostali do nepríjemnej situácie, keď by museli prehodnocovať tieto obchodné rozhodnutia, pokiaľ ide o ich skutočnú potrebu. Navyše ponechanie významu pojmu „potreba“ subjektívnemu výkladu zdaniteľnej osoby podliehajúcej DPH by viedlo k neopodstatnenému výsledku, že dve zdaniteľné osoby s rovnakými zdaniteľnými transakciami v rámci vykonávania rovnakej činnosti mohli napriek tomu dospieť k odlišným záverom, pokiaľ ide o „potrebu“ služby. Tým by sa otvorila možnosť vykonať inak zdaniteľnú transakciu z pôsobnosti smernice o DPH. Je zrejmé, že takýto výsledok nemožno zosúladiť so striktným výkladom, ktorý Súdny dvor poskytol tomuto ustanoveniu.(12)

36. Na základe toho vykladám rozsudky vo veci Fillibeck(13) a Danfoss a AstraZeneca(14) tak, že pristupujú k výkladu „potreby“ transakcie na základe dvoch objektívne určených prvkov: po prvé na základe existencie súvislosti medzi službou poskytovanou bezodplatne a ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby a po druhé na základe existencie kontroly nad využívaním tejto služby s cieľom zabezpečiť, aby sa skutočne využívala v súvislosti s alebo na podporu

ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.

37. Prvý prvok zabezpečuje, že predmetná služba je poskytovaná s cieľom slúžiť ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.(15) Ako však žalobkyňa uviedla vo svojich pripomienkach, ako aj na pojednávaní, túto požiadavku nemožno vykladať striktné tak, že by bez nej nebolo možné vykonávať podnikateľskú činnosť tohto subjektu.

38. Napriek tomu požiadavka potreby nemôže označovať službu, ktorá je zvyčajne a všeobecne spojená s každým typom podnikania. Pre organizáciu práce je teda samozrejme potrebná doprava zamestnancov do práce a späť. Samo osebe sa to však nepovažuje za „účel podnikania“ v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Nemožno ju teda ponúkať bezodplatne a neuplatniť DPH. Pri akceptovaní poskytovania služieb dopravy bezodplatne vo veci *Fillibeck*(16) ako služieb na účely podnikania, Súdny dvor spojil túto službu s „osobitnými vlastnosťami stavebných firiem“(17). Za týchto konkrétnych okolností to bolo teda „potrebné“, hoci Súdny dvor nepovažoval dopravu do práce a späť za potrebnú v tradičnom zmysle tohto slova.

39. Vo veci *Danfoss a Astra Zeneca*(18) sa neobjavili žiadne takéto kvalifikačné kritériá špecifické pre dané odvetvie. Súdny dvor však napriek tomu poznamenal, že „osobitosti vlastné organizácii podniku“ musia predstavovať ukazovateľ, podľa ktorého sa predmetné plnenia poskytované bezodplatne neuskutočňujú na iné ako podnikateľské účely.(19) Bezplatný obed bol teda akceptovaný ako slúžiaci podnikateľskému účelu, lebo bol úzko spätý s konkrétnou organizáciou činnosti podniku zdaniteľnej osoby (t. j. bezplatný obed ponúkaný len počas konkrétnych pracovných stretnutí).(20)

40. Rovnako, aj keď nemožno poprieť, že zvýšená účinnosť vyplývajúca z väčšej spokojnosti zamestnancov má súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, táto spojitosť je všeobecná, a teda nedostatočne špecifická pre osobitosti podnikania zdaniteľnej osoby, rovnako ako doprava a zabezpečenie stravovania zamestnancov sú všeobecným záujmom každého podnikania. Bezodplatné darčeky, ktoré motivujú zamestnancov, sa preto nelíšia od bezodplatných obedov alebo dopravy. Jednoducho nespádajú pod pojem „účel podnikania“ obsiahnutý v článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, pokiaľ nie je možné preukázať, že špecifické charakteristiky organizácie podnikania zdaniteľnej osoby alebo iné osobitné okolnosti môžu spôsobiť, že bezodplatné poskytovanie služieb bude „potrebné“, čím sa takéto služby presunú zo sféry osobnej spotreby do pojmu „účel podnikania“.

41. Druhý prvok – kontrola – zabezpečuje, že sporná služba bude počas celého jej poskytovania spojená s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. Existencia kontroly sa posudzuje objektívne. Na základe toho musí byť preukázané, že sama zdaniteľná osoba vždy určovala zamýšľané konečné použitie služby.(21) Preto vo veci *Fillibeck*(22) predstavovalo kontrolu to, že stavebná firma určovala trasy a cesty dopravy, čo nebola voľba jej zamestnancov.(23) Podobne vo veci *Danfoss a AstraZeneca*(24) boli to príslušní zamestnávateľia, ktorí určovali čas, miesto a príležitosť, kedy sa bezplatná strava sprevádzajúca obchodné stretnutia poskytovala ich zamestnancom.(25)

42. Je pravda, ako uvádza žalobkyňa, že prvok kontroly sám osebe nevylučuje možnosť, že zamestnanec môže získať určitú osobnú výhodu z používania tovarov alebo služieb poskytovaných bezodplatne jeho zamestnávateľom. Je určite pohodlné a ekonomické mať k dispozícii bezplatnú dopravu tam a späť z miesta dostupného pracoviska, ako aj dostávať sendviče počas dlhých alebo dôležitých pracovných stretnutí. No samotná skutočnosť, že zamestnanec má prospech zo služby, ktorú poskytuje bezodplatne jeho zamestnávateľ (vrátane, ako to zvyčajne býva, vykurovania, všeobecných bezpečnostných opatrení pri práci a kancelárskeho nábytku), nepopiera ani neznižuje „podnikateľský“ účel takýchto tovarov a služieb.(26) Poskytovanie tej réžie totiž určuje a kontroluje zdaniteľná osoba. Akékoľvek osobné

výhody pre zamestnancov, ktoré z toho vyplývajú, sú len doplnkové k „hlavnému“ poskytovaniu predmetných tovarov alebo služieb.(27)

43. To ma privádza k otázkam, ktoré položil vnútroštátny súd.

2. O otázkach položených Súdnym dvorom

44. Vnútroštátny súd kladie tri otázky. Svojou prvou otázkou sa tento súd v podstate pýta, či sa poskytovanie predmetných poukážok robí na účely podnikania žalobkyne, alebo na osobnú spotrebu v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Druhá a tretia otázka potom vychádzajú z odpovede, ktorú má dať Súdny dvor na prvú otázku. Pýtajú sa, či je odpoveď na prvú otázku ovplyvnená existenciou účelu podnikania sledovaného pri vydávaní uvedených poukážok (druhá otázka) a či možno pripísať nejaký význam skutočnosti, že poukážky sú určené na osobnú spotrebu zamestnancov a môžu byť použité na ich súkromné účely (tretia otázka).

45. Všetkými tromi otázkami sa budem zaoberať spoločne.

46. Vzhľadom na to, ako bolo vysvetlené, článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vychádza z predpokladu, že služby, ktoré zdaniteľná osoba ponúka svojim zamestnancom bezodplatne, sa majú považovať za služby na ich osobnú spotrebu, treba na zážitku dospieť k záveru, že poskytnutá služba žalobkyňou tým, že svojim zamestnancom poskytne poukážky na použitie v maloobchodných predajniach, patrí do pôsobnosti tohto ustanovenia. V odpovedi na druhú otázku vnútroštátneho súdu je potrebné zdôrazniť, že subjektívne chápanie (alebo úmysel) zdaniteľnej osoby, že tieto poukážky sa poskytujú na účel podnikania, na tomto zistení nič nemení.

47. Ak však možno preukázať, že predmetné služby boli „potrebné“ pre ekonomickú činnosť žalobkyne, znamenalo by to, že boli poskytnuté na účel podnikania, aj keď boli tieto služby ponúkané bezodplatne. Na tretiu otázku vnútroštátneho súdu je preto potrebné odpovedať tak, že je potrebné, aby predmetné služby súviseli s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby a aby táto bezodplatne ako poskytovateľ týchto služieb mala kontrolu nad ich spotrebou s cieľom zabezpečiť pokračovanie prepojenia alebo podpory vlastnej ekonomickej činnosti.

48. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvádza, že program „Above & Beyond“ má za cieľ podporiť a odmeniť prácu a správanie zamestnancov nákupnými poukážkami. Tieto poukážky bolo možné uplatniť u rôznych maloobchodných predajcov. Žalobkyňa na pojednávaní vysvetlila, že nemá vedomosť o tom, čo budú zamestnanci robiť so svojimi poukážkami. Zo spisu sa tiež javí, že neexistuje žiadne iné obmedzenie použitia, ako je výber zúčastneného maloobchodného predajcu z webovej stránky spoločnosti Globoforce. Inými slovami a ako to potvrdila aj žalobkyňa na pojednávaní, zamestnanec mohol sporné poukážky použiť výlučne podľa vlastného uváženia a pre svoju osobnú potrebu. Kontrola systému odmeňovania by sa týkala len otázky, či a ak áno na akej úrovni by bol zamestnanec odmenený za svoje dodatočné úsilie v práci.

49. Ak by sa tieto skutočnosti potvrdili, nič by nenasvedčovalo ani dostatočnej súvislosti s ekonomickou činnosťou žalobkyne, ani existencii kontroly používania poukážok. Čiže ak by sa uplatnilo kritérium navrhnuté Súdnym dvorom v rozsudku vo veci Fillibeck(28) a Danfoss a AstraZeneca(29), potom by sa prevod sporných poukážok nepovažoval za „potrebný“ pre požiadavky podnikania žalobkyne. Na predmetnú transakciu by sa teda vzťahovalo základné pravidlo podľa článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH ako poskytovanie služieb za protihodnotu.

B. Poukážky a zdaniteľné transakcie

50. Ak sa prejednávacia vec týkala darovania mikrovlnných rúr(30) alebo iných obyčajných tovarov a služieb, moje návrhy by už nemuseli pokračovať. Vzhľadom na komplexnú povahu poukážok by však uvedený návrh mal byť dôvodom na zamyslenie.
51. Ak totiž predmetná transakcia skutočne patrí do pôsobnosti článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, potom by žalobkyňa musela znášať bremeno DPH z hodnoty týchto poukážok, ako keby bola ich konečný spotrebiteľ. Keď však zamestnanci neskôr použijú tieto poukážky na tovar alebo služby zúčastnených maloobchodných predajcov, znášajú aj bremeno DPH v rovnakej výške. Inými slovami, DPH by sa z hodnoty tých istých poukážok účtovala dvakrát.(31)
52. Možno to porovnať s fiktívnou situáciou, keď zdaniteľná osoba daruje mikrovlnné rúry svojim zamestnancom. Nedošlo by k dvojitému zdaneniu. DPH by sa musela účtovať iba pri transakcii darovania.
53. Je zrejmé, že výsledok vedúci k dvojitému zdaneniu je v rozpore so zásadou daňovej neutrality(32) (dodávam, že aj so základnými zásadami spravodlivosti).
54. Nie som však presvedčená, že tento výsledok je automatickým vedajším úkonom systému zavedeného smernicou o DPH, ktorý sa uplatňuje na určité druhy poukážok.
55. Ako vyplýva z vyjadrení účastníkov konania a z diskusie na pojednávaní, zdá sa, že zjavná požiadavka na zdanenie všetkých transakcií zahŕňajúcich poukážky má svoj pôvod v chybnom výklade rozsudku vo veci Astra Zeneca UK(33). V skutočnosti to bol Súdny dvor, ktorý údajne určil tento prevod ako nezávislé zdaniteľné plnenie tým, že kvalifikoval prevod poukážky ako „poskytovanie služieb“ oddelene od práva, na ktorom je založené.
56. S vyššie uvedeným nesúhlasím.
57. Vo veci Astra Zeneca UK(34) zamestnávateľ ponúkol svojim zamestnancom možnosť získať nákupné poukazy výmenou za protihodnotu poskytujúcu vo vzdaní sa zo strany týchto zamestnancov nároku na časť odmeny v peniazoch.(35) Ide o tento kontext, v rámci ktorého Súdny dvor rozhodol, že na účely DPH predstavuje prevod týchto poukazov „poskytovanie služieb“ v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH.(36) Tento záver je plne opodstatnený: článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, zatiaľ čo článok 24 ods. 1 smernice o DPH obsahuje záložnú definíciu, ktorá považuje všetky dodania, ktoré nie sú „dodaním tovaru“ za *nevyhnutne* predstavujúce „poskytovanie služieb“.
58. Len z tohto konštatovania by však bolo krátkozraké vyvodiť záver, že prevod poukážok sa automaticky stáva nezávislou zdaniteľnou udalosťou. Okrem ignorovania podmienok, ktoré sú východiskom článku 62 smernice o DPH by tento záver tiež nezohľadnil ekonomickú a obchodnú realitu spojením dvoch úplne odlišných transakcií: to znamená prevod poukážky na jednej strane a prevod jej východiskového práva na strane druhej.(37)
59. Vzhľadom na to, že sú to práve *dodávka* tovarov a *poskytnutie* služieb, ktoré podliehajú DPH, a nie platby vykonané ako protihodnota za ne,(38) nie každá transakcia za protihodnotu, najmä ak zahŕňa (budúce alebo nezistiteľné) práva, vedie k zdaniteľnej udalosti.(39) Zjednodušene povedané, ak nedôjde k úplnému dodaniu týchto tovarov alebo poskytnutiu služieb, nemôže dôjsť k zdaniteľnej udalosti.(40)

60. Preto je podľa môjho názoru potrebné rozlišovať medzi prevodom práva „ako takým“ a prevodom „práva na budúce dodanie alebo poskytnutie“ tovarov a služieb.

61. Prvý typ poskytovania podlieha DPH z dôvodu, že v skutočnosti predstavuje pre kupujúceho dokončené poskytovanie, ktoré mu umožňuje považovať ho za spotrebiteľa služby.(41) Zdaniteľná udalosť nastáva v okamihu, keď sa prevedie právo „ako také“ a DPH je určiťelná v plnej výške.(42) Prijemca má právo využiť poukážku, ktorú dostane, takmer rovnakým spôsobom, akým by sa na túto osobu previedlo právo využívať právo duševného vlastníctva alebo využívať členstvo v poisťovni.

62. Posledný typ situácie, teda „právo na budúce dodanie alebo poskytnutie“ tovarov alebo služieb, sa týka úplne iného zdaniteľného scenára. Je možné predstaviť si príklady predplatených poukážok umožňujúcich vstup do kúpeľov alebo určitých typov mestských kariet. Tieto druhy dodávok môžu podliehať DPH iba vtedy, ak sú všetky relevantné informácie týkajúce sa danej dodávky alebo poskytnutia služieb už známe v momente, keď sa uskutoční konkrétna transakcia.(43) Je to preto, že len za týchto okolností účastníci transakcie preukázali svoj úmysel, že všetky finančné dôsledky ich dodávky by mali vzniknúť vopred.(44) Ak však takéto budúce dodávky ešte nie sú presne určiteľné, nemôžu byť predmetom DPH v okamihu, keď sa prevedie právo na ich samotné dodanie alebo poskytnutie (pretože, samozrejme, ešte by nebolo možné určiť sadzbu DPH).(45) V týchto prípadoch zdaniteľná udalosť jednoducho posunie „o jednu úroveň nižšie“ reazec transakcií do okamihu, keď dôjde k prevodu práva na uvedenú dodávku alebo poskytnutie, alebo keď budú k dispozícii všetky informácie týkajúce sa tejto budúcej dodávky alebo poskytnutia a finančné dôsledky tejto dodávky alebo poskytnutia budú vyjasnené.(46)

63. Toto rozlišovanie sa prejavuje v používaní poukážok nasledujúcim spôsobom.

64. Prevod poukážky, ktorá pôsobí ako dodanie práva „ako takého“ na dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, sa stáva uskutočneným dodaním, a teda samostatne zdaniteľnou udalosťou na základe skutočnosti, že sa prevedie úžitok, ktorý poskytne príjemcovi tohto práva, na (potenciálne okamžitého) spotrebiteľa. Podobne prevod poukážky, ktorá pôsobí ako dodanie „práva na budúce dodanie alebo poskytnutie“ tovaru alebo služby, ktoré sú dostatočne identifikované alebo identifikovateľné, sa tiež stáva uskutočneným dodaním, a teda samo osebe zdaniteľnou udalosťou (napríklad kúpa letenky). V tomto scenári sa však právo na budúce dodanie alebo poskytnutie stáva zdaniteľným len na základe skutočnosti, že všetky informácie týkajúce sa tohto budúceho dodania alebo poskytnutia sú dostupné v momente prevodu tohto práva (kým sa v podstate prispôsobujú prevodu práva „ako takého“).(47) V oboch týchto scenároch by DPH vznikla na základe predmetnej transakcie (a na základe každej transakcie zahŕňajúcej prevod tejto poukážky).

65. Naproti tomu prevod poukážky, ktorá obsahuje „právo na budúce dodanie alebo poskytnutie“ tovarov a služieb a ktorá nespĺňa kritériá pre uskutočnenú zdaniteľnú transakciu (t. j. pre ktoré nie sú všetky relevantné informácie známe), *nemôže* predstavovať samostatnú zdaniteľnú udalosť v momente prevodu. V takomto prípade nevzniká v tomto momente povinnosť platiť DPH. Ako bolo vysvetlené v bode 64 vyššie, plnenie, ktoré vedie k platbe DPH, vznikne len vtedy, keď sú splnené kritériá pre úplnú identifikáciu východiskového práva. Zvyčajne to bude v momente, keď spotrebiteľ použije poukážku na požadovaný tovar alebo službu.

66. V tomto závere ma podporujú pravidlá stanovené v smernici 2016/1065(48). V tejto smernici sa uvádza, že zaobchádzanie s poukážkami na účely DPH nie je v súasnom rámci dostatočne jasné ani podrobné, a preto má za cieľ ustanoviť osobitné pravidlá pre zaobchádzanie s poukážkami na účely DPH s cieľom zjednodušiť a zosúladiť ich.(49) Hoci sa táto smernica nevzťahuje na skutkové okolnosti prejednáwanej veci *ratione temporis*(50), poskytuje všeobecné

usmernenie o tom, ako zostáva zaobchádzanie s poukážkami v oblasti DPH v súlade so všeobecnými zásadami smernice o DPH.(51)

67. Smernica 2016/1065 spája prevody poukážok „ako takých“ a určiteľných poukážok s „právom na budúce dodanie alebo poskytnutie“ do jednej kategórie „jednoduchého poukazu“.(52) Naproti tomu poukážka s neurčiteľným „právom na budúce dodanie alebo poskytnutie“ je kategorizovaná ako „viacúčelový poukaz“.(53) Pre prvý typ poukazu článok 30b tejto smernice uvádza, že *každý prevod jednoduchého poukazu sa považuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a je teda samostatnou zdaniteľnou udalosťou*.(54) Pri druhom type sa DPH účtuje až v momente skutočného odovzdania predmetného tovaru alebo samotného poskytnutia predmetných služieb. Žiadna predchádzajúca transakcia nepodlieha DPH, vrátane prevodu zo zdaniteľnej osoby na nadobúdateľa.(55)

68. Z týchto dôvodov pochybujem, že prevod sporných poukážok v prejednávanej veci *skutočne* predstavuje samostatnú zdaniteľnú udalosť v zmysle článku 62 smernice o DPH.

69. Prirodzene, iba vnútroštátny súd disponuje dostatočnými informáciami týkajúcimi sa skutkového stavu na to, aby s konečnou platnosťou určil spôsob, akým boli poukážky vôbec vydané (t. j. s DPH alebo bez DPH), aký druh práva sa na základe nich prevádza a kedy (ak vôbec) bola zaplatená DPH.

70. Vzhľadom na to, z obmedzených informácií v súdnom spise vyplýva, že predmetná transakcia sa týka osobitných predplatených poukážok so stanovenou nominálnou hodnotou na uplatnenie u nezávislých maloobchodných predajcov. Znamenalo by to, že DPH bola súčasťou týchto poukážok (t. j. prítomná v nominálnej hodnote), v dôsledku čoho by mal bremeno jej zaplatenia znášať konečný spotrebiteľ, keď uplatní poukážky u konkrétneho maloobchodného predajcu (u tohto maloobchodného predajcu sa účtuje daň na výstupe).

71. Nie sú k dispozícii ani dostatočné informácie o povahe poukážok, o ktoré ide v prejednávanej veci. To znamená, či tieto poukážky možno použiť iba na jasne identifikované alebo identifikovateľné položky alebo na akýkoľvek tovar alebo službu ponúkanú zúžastnenými maloobchodnými predajcami. Na pojednávaní však žalobkyňa potvrdila, že v čase ich prevodu neexistuje istota o druhoch tovarov alebo služieb, na ktoré sa tieto poukážky použijú (a teda ani o DPH splatnej za tieto tovary alebo služby). Žalobkyňa totiž vysvetlila, že podľa zmien zavedených smernicou 2016/1065 by sa sporné poukážky považovali za „viacúčelové“ poukážky. Ak by to vnútroštátny súd potvrdil, potom by sa skutočne zdalo, že podľa judikatúry uvedenej v bode 62 vyššie, poskytnutie týchto poukážok zo strany žalobkyne jej zamestnancom predstavovalo iba prevod „práva na budúce dodanie alebo poskytnutie“ (zatiaľ neurčitého) tovaru alebo služieb.

72. V takomto scenári by sporná transakcia zostala na účely DPH v momente prevodu medzi žalobkyňou a jej zamestnancami nedokončená, a teda len predbežná pred skutočným (a neskorším) využitím budúcej dodávky predmetného tovaru a/alebo poskytnutia predmetnej služby.(56) Prevod poukážok medzi žalobkyňou a jej zamestnancami by teda nepredstavoval zdaniteľnú udalosť v zmysle článku 62 smernice o DPH.(57)

73. Týmto spôsobom by sa DPH účtovala iba raz z dvoch transakcií spojených s použitím týchto poukážok,(58) dodržala by sa zásada daňovej neutrality a zohľadnila by sa ekonomická realita transakcie. Nebol by tento záver vhodnejší ako ten, ktorý zdanlivo obhajuje žalovaná a Komisia?

V. Návrh

74. Na záver navrhujem Súdnemu dvoru, aby odpovedal na otázky položené zo strany

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) [Súd prvého stupňa (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] takto:

Pokiaľ nie sú známe všetky relevantné informácie týkajúce sa práva na dodanie tovaru alebo poskytnutie služby pri prevode poukážky od zdaniteľnej osoby na jej zamestnancov, tento prevod nepredstavuje zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 62 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či transakcia, o ktorú ide vo veci samej, spadá tieto požiadavky.

Subsidiárne navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré mu boli položené, takto:

Bezodplatný prevod poukážok na zamestnancov zdaniteľnou osobou v rámci programu odmeňovania zamestnancov, o aký ide v prejednávanej veci, bez toho, aby zdaniteľná osoba vyžadovala akúkoľvek väzbu na jej ekonomickú činnosť alebo vykonávala akúkoľvek kontrolu nad používaním týchto poukážok, predstavuje poskytnutie služieb „na... osobnú spotrebu [zdaniteľnej osoby] alebo na osobnú spotrebu [jej] zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania“ v zmysle článku 26 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112.

Pre tento záver nie je dôležité, že zdaniteľná osoba má obchodný cieľ súvisiaci s vydávaním takýchto poukážok.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

3 Pre úplnosť uvádzam, že podľa článku 26 ods. 2 smernice o DPH sa „členské štáty... môžu odchýliť od ustanovení odseku 1 za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu hospodárskej súťaže“. V prejednávanej veci niť nenasvedčuje tomu, že Spojené kráľovstvo túto možnosť využilo.

4 Porovnaj článok 2 ods. 1 smernice o DPH a rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 14), a z 1. apríla 1982, Hong Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 10).

5 Rozsudok z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, bod 26).

6 Pozri okrem iných rozsudky z 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 27); z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 41), a z 9. júla 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21).

7 Pozri napríklad rozsudok z 27. júna 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, bod 12). Pozri tiež odôvodnenie 30 smernice o DPH. Pozri v tomto zmysle aj rozsudky zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 25); z 20. januára 2005, Hotel Scaic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 23), a z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, body 46 až 48).

8 Pozri prvý pododsek článku 26 ods. 1 smernice o DPH.

9 Rozsudok zo 16. októbra 1997 (C-258/95, EU:C:1997:491).

- 10 Rozsudok z 11. decembra 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 11 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, bod 29), a z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, bod 59).
- 12 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, body 26 a 29), a z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, body 57 a 58).
- 13 Rozsudok zo 16. októbra 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 14 Rozsudok z 11. decembra 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 15 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, bod 21); z 8. marca 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, bod 29); z 23. apríla 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, bod 46), a z 22. marca 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, body 38 až 41). Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Astra Zeneca UK (C?40/09, EU:C:2010:218, bod 65) a vo veci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2008:769, bod 46).
- 16 Rozsudok zo 16. októbra 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 17 Tamže, bod 32.
- 18 Rozsudok z 11. decembra 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 19 Tamže, bod 63.
- 20 Tamže, body 59 a 60.
- 21 Pozri analogicky rozsudok zo 17. júla 2014, BCR Leasing IFN (C?438/13, EU:C:2014:2093, bod 26).
- 22 Rozsudok zo 16. októbra 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 23 Tamže, bod 22 a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:19, bod 44).
- 24 Rozsudok z 11. decembra 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).
- 25 Tamže, body 53 a 60.
- 26 Rozsudky zo 16. októbra 1997, Fillibeck (C?258/95, EU:C:1997:491, bod 30), a z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, bod 62).
- 27 Pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038, bod 34 a citovaná judikatúra). Pozri tiež pre vysvetlenie dôvodov, ktoré sú základom tohto oslobodenia ved?ajších plnení, rozsudok z 18. januára 2018, Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22, bod 30).
- 28 Rozsudok zo 16. októbra 1997 (C?258/95, EU:C:1997:491).
- 29 Rozsudok z 11. decembra 2008 (C?371/07, EU:C:2008:711).

30 Na pojednávaní sa Komisia odvolávala na poskytovanie mikrovlnných rúr bezodplatne s cieľom zjednodušiť diskusiu o článku 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, a teda pripomínala všeobecnú povinnosť zdaniteľnej osoby účtovať daň na výstupe zo všetkých transakcií súvisiacich s darovaním.

31 Samozrejme, to platí len vtedy, ak DPH na poukážke nebola vyjadrená v jej cene a bola začlenená už v cene vydania. To je však možné len vtedy, ak je už v tom cene známa presná výška DPH.

32 Pozri analogicky rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 31 a citovaná judikatúra). Pozri tiež vo všeobecnejšej rovine, čo sa týka spojenia princípu daňovej neutrality dvojitého zdanenia, rozsudok z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 28 a citovaná judikatúra).

33 Rozsudok z 29. júla 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).

34 Tamže

35 Tamže, bod 24.

36 Tamže, bod 26.

37 Pozri napríklad rozsudky z 24. októbra 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, bod 15); z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 32), a z 5. júla 2018, Marcai (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 32).

38 Rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 50 a citovaná judikatúra).

39 Tamže, bod 50, a rozsudok zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, body 31 a 32).

40 Pozri analogicky rozsudky zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, body 24 a 32); z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, body 44 až 51), a z 5. júla 2018, Marcai (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 54).

41 Rozsudok z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 22). Pozri v tomto zmysle aj rozsudok z 5. júla 2018, Marcai (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 45).

42 Rozsudok zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 32).

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

44 Rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 47).

45 Tamže, bod 50.

46 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 32) čím sa zabezpečí, ako Komisia spochybnila na pojednávaní, že DPH

bude splatná „niektorým subjektom“.

47 Pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2012, Orfej B?lgarija (C?549/11, EU:C:2012:832, bod 40).

48 Smernica Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokia? ide o zaobchádzanie s poukazmi (Ú. v. EÚ L 177, 2016, s. 9) (?alej len „smernica 2016/1065“).

49 Tamže, odôvodnenia 1, 2 a 13.

50 Tamže, ?lánok 2 a odôvodnenie 15.

51 Tamže, odôvodnenie 2. V tomto zmysle smernica 2016/1065 v skuto?nosti nevytvára nové pravidlá pre posudzovanie poukázok v súvislosti s DPH, ale namiesto toho len jasnejšie uvádza, ?o platilo po celý ?as. Pozri v tomto zmysle Terra, B., Kajus, J.: 13.2.2.1. The voucher Directive. In: *A Guide to the European VAT Directives 2019: Introduction to European VAT*, Amsterdam: IBFD, 2021, a Amand, C.: EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules. In: *Intertax*, zväzok 45(2), 2017, s. 156.

52 Tamže, smernica 2016/1065, ?lánok 30a ods. 2.

53 Tamže, ?lánok 30a ods. 3.

54 Tamže, ?lánok 30b ods. 1.

55 Tamže, ?lánok 30b ods. 2.

56 Pozri analogicky rozsudok zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780, body 25 až 30).

57 Ako bolo uvedené v bode 70 vyššie, zdanite?ná udalos? by tak nastala až neskôr, ke? bude zamestnanec uplat?ova? poukážku u zú?astneného maloobchodného predajcu.

58 Aj ke?, samozrejme, žalobky?a musela zaplati? DPH pri dovoze poukázok z krajín mimo Európskej únie. Pod?a uznesenia vnútroštátneho súdu sa tak stalo prostredníctvom metódy prenesenia da?ovej povinnosti. Pozri k tejto otázke bod 13 vyššie.