



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

TAMARY ČAPETA

přednesené dne 27. ledna 2022¹

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/ES².

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.

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“).

II. Právní rámec

4. Oblast působnosti směrnice o DPH je stanovena v jejím čl. 2 odst. 1. Písmeno c) tohoto článku stanoví, že předmětem DPH je „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné 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 vlastník“, 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 řečeno 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 uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

III. Skutkový stav, původní řízení a předběžné 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 po vnitřním 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

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 nenasvědčuje tomu, že by Spojené království této možnosti využilo.

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 několika subjektům GE ve Spojeném království. Každý z těchto subjektů, včetně žalobkyně, jako zaměstnavatel poskytl poukázky navrženému zaměstnanci v rámci programu „Above & Beyond“.

13. Vzhledem k tomu, že poukázky dodaly subjekty nacházející se mimo Unii, žalobkyně uplatnila DPH na vstupu za dodání poukázek od GE HQ na základě přenesení daňové povinnosti a odpovídající částku získala zpět od příslušných správců daně.

14. Pokud úspěšný zaměstnanec použil poukázku k nákupu zboží nebo služeb, maloobchodník priznal DPH na výstupu z hodnoty poukázky.

15. Dne 20. prosince 2017 vyměřila Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa; dále jen „žalovaná“) žalobkyni částku 332 495 liber šterlinků (GBP) (přibližně 374 389 EUR) za období od prosince 2013 do října 2017 z titulu nepřiznané DPH na výstupu z hodnoty poukázek poskytnutých v rámci programu „Above & Beyond“.

16. Vzhledem k pochybnostem o výkladu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH se First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je vydávání poukázek zaměstnancům osobou povinnou k dani na nákup u nespřízněných maloobchodníků v rámci programu oceňování nejvýkonnějších zaměstnanců poskytnutím služby, pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejich zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání“ ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o službách?
- 2) Je pro zodpovězení první otázky relevantní skutečnost, že osoba povinná k dani sleduje při vydávání nákupních poukázek zaměstnancům obchodní účel?
- 3) Je pro zodpovězení první otázky relevantní skutečnost, že nákupní poukázky vydávané zaměstnancům jsou určeny pro jejich vlastní potřebu a mohou být použity pro soukromé účely zaměstnanců?“

17. Předkládající soud vysvětlil, že projednávaná věc slouží jako vzorový případ pro další odvolání, která vycházejí z podobných skutkových okolností a týkají se dalších 19 členů skupiny GE.

18. Písemné připomínky předložily žalobkyně a Komise. Tyto účastnice řízení rovněž přednesly ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 24. listopadu 2021.

IV. Analýza

19. Toto stanovisko má následující strukturu. Nejprve se budu zabývat výkladem čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH a s ohledem na to odpovím na otázky položené předkládajícím soudem (část A). Jak však vysvětlím, v projednávané věci to může mít za následek, že hodnota týchž poukázek podléhá DPH dvakrát. Vzhledem k tomu se budu zabývat tím, zda je převod těchto poukázek vůbec uskutečněním zdanitelného plnění (část B).

A. Služby poskytované pro soukromou potřebu nebo k jiným účelům než pro účely podnikání osoby povinné k dani

20. Stručně řečeno, předkládající soud se snaží zjistit, zda bezplatný převod poukázek osobou povinnou k dani svým zaměstnancům v rámci takového systému oceňování zaměstnanců, jako je systém dotčený v projednávané věci, má podléhat DPH jako poskytnutí služby za úplatu, jak vyžaduje čl. 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 řečeno 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 čl. 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 spočívá v bezúplatném poskytnutí služby osobou povinnou k dani „pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno 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 DPH⁴. Její čl. 26 odst. 1 písm. b) však stanoví výjimku z tohoto obecného pravidla⁵. Jak Komise vysvětlila na jednání, toto ustanovení vytváří právní fikci, že určitá 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 čl. 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

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).

zátěž DPH vzniklou v dřívějších fázích obchodování⁶. Spotřebitel totiž na rozdíl od osoby povinné k dani nemá možnost rozšířit obrazný řetězec (vstupních) plnění a přenést tak daňové zatížení „níže“⁷.

27. Stručně řečeno, cílem čl. 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 čl. 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 čl. 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 dani⁸.

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 čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Podle názoru žalobkyně by tedy obchodní politiky osoby povinné k dani, jejichž cílem je nepřímě 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, čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vychází z předpokladu, že *všechna* bezúplatná poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jejím zaměstnancům 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 čl. 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 čl. 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 věcí Fillibeck⁹ a Danfoss

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).

a AstraZeneca¹⁰, 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 dvě 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 poskytl¹².

36. Mám tedy za to, že rozsudky Fillibeck¹³ a Danfoss a AstraZeneca¹⁴ 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 dani¹⁵. 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 účel“ ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Nemůže být tedy nabízena bezplatně a nepodléhat DPH. Když Soudní dvůr uznal bezúplatné poskytování dopravních služeb ve věci

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).

Fillibeck¹⁶ jako služby pro účely podnikání, spojil tuto službu se „specifickými vlastnostmi stavebních společností¹⁷“. Byla tedy za těchto konkrétních okolností „nezbytná“, i když Soudní dvůr nepovažoval dopravu do zaměstnání a zpět za nezbytnou v tradičním smyslu tohoto slova.

39. Ve věci Danfoss a Astra Zeneca¹⁸ se žádná taková odvětvově specifická kvalifikační kritéria neobjevila. Přesto Soudní dvůr poznamenal, že „specifika, která jsou vlastní organizaci podniku“ musí naznačovat, že dotčená bezplatná plnění nebyla prováděna k jiným účelům než pro potřeby podniku¹⁹. Bezplatná strava byla tedy přesto uznána jako sloužící podnikatelskému účelu, neboť byla úzce spjata se specifickou organizací podnikání osoby povinné k dani (tj. bezplatný oběd nabízený pouze během konkrétních obchodních jednání²⁰).

40. Stejně tak, i když nelze popřít, že zvýšení efektivity vyplývající z větší spokojenosti vlastních zaměstnanců má souvislost s hospodářskou činností osoby povinné k dani, je tato souvislost *obecná*, a není tudíž dostatečně specifická pro zvláštnosti podnikání osoby povinné k dani, stejně jako jsou doprava nebo strava zaměstnanců obecnými zájmy každého podniku. Bezplatné dárky, které motivují zaměstnance, se tedy neliší od bezplatných obědů nebo bezplatné dopravy. Jednoduše tedy nespadají pod pojem „podnikatelský účel“ podle čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, ledaže lze prokázat, že zvláštní charakteristiky organizace podniku osoby povinné k dani nebo nějaké jiné zvláštní okolnosti mohou činit bezúplatné poskytování služeb „nezbytným“, a přesunout tak tyto služby z oblasti soukromého užívání pod pojem „podnikatelský účel“.

41. Druhý prvek – tedy prvek kontroly – zajišťuje, aby dotčená služba po celou dobu jejího poskytování souvisela s hospodářskou činností osoby povinné k dani. Kontrola se posuzuje objektivně. V souladu s tím je třeba prokázat, že *sama* osoba povinná k dani pokaždé rozhodla o zamýšleném konečném použití služby²¹. Ve věci Fillibeck²² byla tedy kontrola dána tím, že stavební společnost určovala dopravní trasy a časy, a nešlo o volbu jejích zaměstnanců²³. Podobně ve věci Danfoss a AstraZeneca²⁴ to byli příslušní zaměstnavatelé, kdo určoval čas, místo a příležitost, kdy bude jejich zaměstnancům poskytnuto bezplatné stravování při obchodních jednáních²⁵.

42. Je pravda, jak poznamenává žalobkyně, že prvek kontroly sám o sobě nevylučuje možnost, že zaměstnanec může mít určitý soukromý prospěch z využívání zboží nebo služeb poskytovaných bezúplatně jeho zaměstnavatelem. Je totiž výhodné a hospodárné získat bezplatnou dopravu na těžko dostupné pracoviště a zpět, stejně jako dostat sendviče během dlouhých nebo důležitých obchodních jednání. Samotná skutečnost, že zaměstnanec má prospěch ze služeb poskytovaných bezúplatně jeho zaměstnavatelem (včetně, jak je tomu obvykle, topení, obecných bezpečnostních opatření na pracovišti a kancelářského nábytku), však nepopírá ani nesnižuje „podnikatelský“ účel takového zboží a takových služeb²⁶. Koneckonců osoba povinná k dani určuje a kontroluje

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 obdobně 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).

poskytování těchto režijních výdajů. Jakékoli subjektivní výhody pro zaměstnance z toho plynoucí jsou pouze vedlejšími k „hlavnímu“ dodání dotčeného zboží nebo poskytnutí dotčených služeb²⁷.

43. Tím se dostávám k otázkám předloženým vnitrostátním soudem.

2. Otázky položené Soudnímu dvoru

44. Předkládající soud pokládá tři otázky. Svou první otázkou se uvedený soud v podstatě táže, zda je poskytování dotčených poukázek prováděno pro účely podnikání žalobkyně, nebo pro její soukromou potřebu ve smyslu čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Druhá a třetí otázka pak vycházejí z odpovědi Soudního dvora na první otázku. Týkají se toho, zda je odpověď na první otázku ovlivněna tím, že se vydáváním dotčených poukázek sleduje obchodní účel (otázka č. 2) a zda je relevantní skutečnost, že poukázky jsou určeny pro vlastní potřebu zaměstnanců a mohou být použity pro jejich soukromé účely (otázka č. 3).

45. Všemi třemi otázkami se budu zabývat společně.

46. Vzhledem k tomu, že, jak bylo vysvětleno, čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vychází z předpokladu, že služby poskytované bezúplatně osobou povinnou k dani jejím zaměstnancům 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 třetí otázku 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 zúčastněných 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 zúčastněného 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.

²⁷ – Obdobně 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).

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 Fillibeck²⁸ a Danfoss a AstraZeneca²⁹, pak by převod dotčených poukázek nebyl považován za „nezbytný“ pro potřeby podnikání žalobkyně. Jinými slovy, na dotčené plnění by se vztahovalo obecné pravidlo čl. 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 trub³⁰ nebo jiného jasného zboží či služeb, mohlo by mé stanovisko na tomto místě skončit. Vzhledem ke složité povaze poukázek by však výše uvedené závěry měly být důvodem k zamyšlení.

51. Pokud by totiž dotčené plnění skutečně spadalo do působnosti čl. 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 zúčastněných prodejců, ponesou rovněž zátěž DPH z *téže* hodnoty. Jinými slovy, DPH by byla z hodnoty týchž poukázek účtována dvakrát³¹.

52. Srovnejme to s fiktivní situací, kdy osoba povinná k dani daruje svým zaměstnancům 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 neutrality³² (a dodala bych, že ani se základními zásadami spravedlnosti).

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

55. Jak vyplynulo z vyjádření účastníků a z diskuse při jednání, zdánlivá výzva ke zdanění všech plnění týkajících se poukázek vychází patrně z nesprávného výkladu rozsudku ve věci AstraZeneca UK³³. Tím, že kvalifikoval převod poukázky jako „poskytování služeb“ odděleně od základního práva tohoto převodu, učinil údajně Soudní dvůr z tohoto převodu samostatné zdanitelné plnění.

56. S tím nesouhlasím.

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 – Obdobně 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).

57. Ve věci Astra Zeneca UK³⁴ nabídl zaměstnavatel svým zaměstnancům možnost získat nákupní poukázky, přičemž zaměstnanci se výměnou za to vzdali části své odměny³⁵. V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že pro účely DPH představuje převod těchto poukázek „poskytnutí služeb“ ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH³⁶. Tento závěr je zcela odůvodněn: 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 dvě zcela odlišná plnění: tedy převod poukázky na straně jedné a převod práva, na kterém je založena, na straně druhé³⁷.

59. Vzhledem k tomu, že DPH podléhá *dodání* zboží a *poskytování* služeb, a nikoli platby uskutečněné jako jejich protiplnění³⁸, ne každé úplatné plnění, zejména pokud zahrnuje (budoucí nebo neurčitá) práva, lze považovat za zdanitelné plnění³⁹. Zjednodušeně řečeno, pokud nedojde ke konečnému dodání tohoto zboží nebo poskytnutí těchto služeb, nemůže dojít k uskutečnění zdanitelného plnění⁴⁰.

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 služby⁴¹. K uskutečnění zdanitelného plnění dochází v okamžiku převedení práva „jako takového“ a v okamžiku vzniku daňové povinnosti⁴². 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 plnění⁴³. Je tomu tak proto, že pouze za těchto okolností smluvní strany

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 Goldsbrough 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 Goldsbrough 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 Goldsbrough 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 Balgaría (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).

vyjádřily svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s plněním⁴⁴. 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 v řetězci 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 plnění⁴⁶.

63. Toto rozlišení se v používání poukázek odráží následovně.

64. Převod 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 převod poukázky, který je poskytnutím „práva na budoucí dodání“ zboží nebo „práva na budoucí poskytnutí“ služeb, které je dostatečně identifikováno nebo identifikovatelné, rovněž stává uskutečněným 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 převod poukázky, který obsahuje „právo na budoucí dodání“ zboží a „právo na budoucí poskytnutí“ služeb a nesplňuje kritéria uskutečněného 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 započte poukázku proti požadovanému zboží nebo službě.

66. Tento závěr je podpořen pravidly stanovenými směrnicí 2016/1065⁴⁸. 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 je⁴⁹. 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 DPH⁵¹.

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 Bulgaria (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, článek 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.

67. Směrnice 2016/1065 sjednocuje převody poukazů „jako takových“ a identifikovatelného „práva na budoucí dodání“ poukazů do jediné kategorie „jednouúčelového 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 plnění⁵⁴. V případě druhého typu se DPH vyměřuje 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 příjemce⁵⁵.

68. Z těchto důvodů mám pochybnosti o tom, zda převod 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 nespřízněných 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 (příčemž 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 zaměstnancům pouze převod „práva na budoucí dodání“ (dosud neurčitěho) zboží nebo služeb.

72. V takovém případě by dotčené plnění zůstalo v okamžiku převodu mezi žalobkyní a jejími zaměstnanci pro účely DPH nedokončené, a tedy pouze předběžné pro skutečnou (a pozdější) spotřebu budoucího dodání dotčeného zboží nebo služeb⁵⁶. Převod poukázek mezi žalobkyní a jejími zaměstnanci by tedy nepředstavoval zdanitelné plnění ve smyslu článku 62 směrnice o DPH⁵⁷.

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 – Obdobně 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.

73. Tímto způsobem by se DPH vybírala pouze jednou z obou plnění spojených s použitím těchto poukázek⁵⁸, 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 převádí poukaz na své zaměstnance, 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 původním řízení tyto požadavky splňuje.“

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

„Bezplatný převod poukázek zaměstnancům osobou povinnou k dani v rámci systému oceňování zaměstnanců, 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 zaměstnanců, popřípadě obecně řečeno, 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 účel.“

⁵⁸ – Ačkoli 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.