

Věc C-802/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

31. října 2019

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

6. června 2019

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Firma Z

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt Y (finanční úřad v Y., Německo)

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Sleva, kterou poskytuje lékárna v Nizozemsku v rámci svých dodávek léčivých přípravků německým zdravotním pojišťovnám pro pojištěnce veřejného zdravotního pojištění v Německu – Snížení základu daně v důsledku slevy

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Je lékárna, která dodává léčivé přípravky veřejné zdravotní pojišťovně, v důsledku poskytnutí slevy pojištěnci zdravotního pojištění oprávněna na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs Ltd., C-317/94 (EU:C:1996:400) snížit základ daně?

- 2) V případě kladné odpovědi: Je v rozporu se zásadami neutrality a rovného zacházení na vnitřním trhu, pokud základ daně může snížit lékárna v tuzemsku, ne však lékárna, která ve prospěch veřejné zdravotní pojišťovny uskutečňuje dodání zboží uvnitř Společenství z jiného členského státu, která jsou osvobozena od daně?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména čl. 2 odst. 1, čl. 13 odst. 1, články 20, 90 a 138

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně ve sporném roce (2013) z Nizozemska do Německa dodávala léčivé přípravky vázané na lékařský předpis, a to jednak pojištěncům veřejného zdravotního pojištění a jednak osobám se soukromým zdravotním pojištěním. V obou případech poskytovala za zodpovězení otázek týkajících se daného onemocnění platby, označované jako náhrada nákladů (dále jen „slevy“).
- 2 Dodání zboží pojištěncům veřejného zdravotního pojištění, která jsou výlučným předmětem projednávaného sporu, žalobkyně vyúčtovala s veřejnými zdravotními pojišťovnami. Tyto pojišťovny platily v souladu s právními předpisy o sociálním pojištění. Žalobkyně u těchto dodání zboží vycházela od 1. října 2013 z toho, že se místo dodání nachází v Nizozemsku, že zde může uplatnit nárok na osvobození od daně za dodání zboží uvnitř Společenství, a že veřejné zdravotní pojišťovny musí daná zařízení zboží uvnitř Společenství zdanit v tuzemsku [tj. v Německu]. Dále měla za to, že slevy, které poskytla, snížily základ daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).
- 3 Finanční úřad se s názorem žalobkyně neztotožnil a vydal daňový výměr, proti němuž žalobkyně bez úspěchu podala opravný prostředek a žalobu. Zamítnutí své žaloby žalobkyně napadá opravným prostředkem „Revision“, kterým zejména namítá, že podle rozsudku Soudního dvora ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), byla v důsledku snížení úplaty oprávněna provést úpravu daně.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

K první předběžné otázce

- 4 Při odpovědi na první předběžnou otázku je třeba vzít v potaz, že se ve sporném případě jedná o řetězec dvou dodání, z nichž pouze to první spadá do oblasti působnosti daně.

- 5 První dodání zboží žalobkyně uskutečnila ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven. V tomto případě se jednalo o dodání zboží uvnitř Společenství, která pro žalobkyni v důsledku odeslání zboží z Nizozemska do Německa byla podle článku 138 směrnice 2006/112 a prováděcího předpisu, který byl k této otázce vydán v Nizozemsku, osvobozena od daně. Veřejné zdravotní pojišťovny se sice podle čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 nepovažují za osoby povinné k dani. Ale vzhledem k tomu, že podle vnitrostátního práva jsou právníckými osobami, byla dotčená dodání zboží v Nizozemsku nicméně na základě článku 138 směrnice 2006/112 osvobozena od daně. V souladu s tím byly zdravotní pojišťovny povinny dotčené pořízení zboží podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) ve spojení s článkem 20 směrnice 2006/112 zdanit jako právnícké osoby, přičemž vzhledem k tomu, že nejsou osobami povinnými k dani, neměly nárok na odpočet.
- 6 Po dodání zboží uskutečněném žalobkyní ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven následovalo druhé dodání uskutečněné veřejnými zdravotními pojišťovnami ve prospěch jejich pojištěnců. Právní vztah, na němž se zakládá toto dodání zboží, vyplývá z německých právních předpisů o sociálním zabezpečení. Výdejem předepsaných léčivých přípravků totiž veřejné zdravotní pojišťovny plní svou povinnost poskytovat zdravotní péči danou ve vztahu k pojištěnci.
- 7 Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 toto druhé dodání nespadá do oblasti působnosti daně. Zaprvé se uskutečnilo bezúplatně, jelikož pojištěnci veřejného zdravotního pojištění za jednotlivá dodání léčivých přípravků neplatili žádnou úplatu. Povinné příspěvky na zdravotní pojištění zaplacené pojištěnci a jejich zaměstnavateli představují úplatu za pojistný vztah jako takový, nikoli ale úplatu za plnění poskytnutá v jeho rámci. Zadruhé se v případě dodání zboží uskutečněných veřejnými zdravotními pojišťovnami podle článku 13 směrnice 2006/112 nejednalo o dodání zboží uskutečněná osobami povinnými k dani.
- 8 Okolnost, že žalobkyně dotčené zboží odesílala přímo pojištěncům, nebrání existenci dvou dodání (ze strany žalobkyně ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven a ze strany veřejných zdravotních pojišťoven ve prospěch pojištěnců); Soudní dvůr tak rozhodl již několikrát (viz např. rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 Ve sporném případě se jedná o to, zda žalobkyně na základě slevy, kterou poskytla pořizovateli druhého dodání zboží, může uplatnit snížení základu daně u prvního dodání, uskutečněného ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven. Okolnost, že takováto sleva v zásadě vede ke snížení základu daně, je nesporná. Je ale třeba objasnit, zda výše uvedené platí rovněž v případě, že druhé dodání zboží nespadá do oblasti působnosti daně. Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba rozlišovat, zda lékárna dodává zboží ze zahraničí jako ve sporném případě, nebo z tuzemska.
- 10 Snížení by mohlo být podmíněno tím, že všechna plnění dotčeného řetězce spadají do oblasti působnosti daně. Mohla by tomu nasvědčovat okolnost, že Soudní dvůr odůvodnil snížení základu daně v případě poskytnutí slevy pořizovateli

následného dodání zboží tím, že základní zásada neutrality vyžaduje, aby obdobné zboží uvnitř každé země neslo stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce (rozsudek Elida Gibbs, EU:C:1996:400, bod 20, a rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, bod 33). Délku výrobního a distribučního řetězce podle názoru předkládajícího soudu určují plnění, která podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 spadají do oblasti působnosti daně.

- 11 Ve svém rozsudku Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006), který se týká poskytování slev soukromým zdravotním pojišťovnám, měl Soudní dvůr za to, že se jednalo o řetězec plnění spadající do oblasti působnosti daně, v jehož případě poslední dodání v daném řetězci plnění uskutečňovaly lékárny a přitom „vydávají [léčivé přípravky] osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním“, za což byla hrazena úplata. V důsledku poskytnutí slevy se přitom snižovaly výdaje soukromých zdravotních pojišťoven a tím i výdaje subjektu, který musel nést náklady na pořízení dotčených léčivých přípravků podléhajících dani. V projednávaném případě tomu tak není: Poskytování slev pojištěncům veřejného zdravotního pojištění nemá žádný dopad na výdaje, které musí vynakládat veřejné zdravotní pojišťovny.

Ke druhé předběžné otázce

- 12 Druhou předběžnou otázku, která vyvstává pouze v případě, že odpověď na první otázku bude kladná, by mohlo být třeba zodpovědět záporně již proto, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 19. října 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), zákaz poskytování slev na dodávání léčivých přípravků zrušil jen ohledně zahraničních lékáren, takže pro tuzemské [tj. německé] lékárny je zachován v nezměněné podobě. Otázka týkající se nerovného zacházení se zahraničními a tuzemskými lékárnami z hlediska důsledků takového poskytování slev v oblasti DPH by mohla být nadbytečná již s ohledem na zákaz poskytování slev, který se vztahuje na tuzemské lékárny.
- 13 Pokud by Soudní dvůr považoval výše uvedené za irelevantní, byl by rozhodující význam článku 90 směrnice 2006/112.
- 14 Proti snížení základu daně podle článku 90 směrnice 2006/112 ve prospěch žalobkyně hovoří dva důvody. Zaprvé žalobkyně v souvislosti s dodáními zboží, pro která přichází v úvahu snížení daně, v tuzemsku [tj. v Německu] neuskutečnila žádné zdanitelné plnění. Vzhledem k tomu, že dodání zboží uskutečněná ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven byla odeslána z Nizozemska, nedošlo totiž v Německu k žádnému zdanitelnému plnění, jehož daňový základ by tam mohl být snížen. Zadruhé jsou plnění ve prospěch veřejných zdravotních pojišťoven uskutečněná v Nizozemsku v tomto státě jakožto dodání zboží uvnitř Společenství osvobozena od daně.
- 15 Nicméně druhou předběžnou otázku by mohlo být třeba zodpovědět kladně, neboť podle pojetí směrnice 2006/112 jsou Nizozemsko a Německo z hlediska DPH

součástí vnitřního trhu. Vzhledem k tomu by na dodání zboží z Nizozemska do Německa vlastně nemělo být pohlíženo jinak než na dodání zboží v tuzemsku.

- 16 Ve sporném roce však byl vnitřní trh mezi členskými státy Unie vytvořen pouze v nedokonalé podobě, jelikož stále existovaly vnitrostátní daňové pravomoci (a nadále existují). Proto se na dodání zboží z jednoho členského státu do jiného uskutečňují mezi osobami povinnými k dani – nebo, jako ve sporném případě, osobou povinnou k dani ve prospěch právnických osob – musí použít zvláštní režimy, které jakožto dodání zboží uvnitř Společenství podle článku 138 směrnice 2006/112 vedou k osvobození od daně v členském státě zahájení odeslání (v tomto případě v Nizozemsku) a jakožto pořízení zboží uvnitř Společenství ke vzniku daňové povinnosti podle čl. 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s článkem 20 směrnice 2006/112 v členském státě určení (v tomto případě v Německu).
- 17 Obě tyto skutkové podstaty dohromady tvoří plnění uvnitř Společenství, kterým se zdanění přesouvá z členského státu zahájení odeslání do členského státu určení. K této otázce již Soudní dvůr rozhodl, že dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení zboží uvnitř Společenství představují „jednu a tutéž hospodářskou operaci“ (rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, body 23 a 24) a jsou přitom součástí jedné „operace uvnitř Společenství“ (rozsudek Teleos, EU:C:2007:548, body 37 a 41), jejímž účelem je „převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží“ (rozsudky Teleos, EU:C:2007:548, bod 36, ze dne 27. září 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 22, a Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 22, ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 30, a ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 37).
- 18 S ohledem na výše uvedený režim vnitřního trhu vyvstává otázka, zda na žalobkyni, ačkoli v souvislosti s dodáními zboží, která jsou v projednávané věci sporná, v Německu neuskutečnila žádné zdanitelné plnění, navzdory tomu není třeba pohlížet tak, jako by k takovému plnění došlo. Dodání zboží uvnitř Společenství, které je osvobozené od daně, uskutečněné v Nizozemsku, by pak s ohledem na odeslání dodávaného zboží do Německa muselo být považováno za plnění, které je tam zdanitelné.
- 19 Ve prospěch tohoto řešení by hovořilo rovné zacházení s plněními uskutečněnými na vnitřním trhu a v tuzemsku. Na skutečném vnitřním trhu by bylo nutno na dodání zboží, která uskutečnila žalobkyně, pohlížet jako na dodání zboží v tuzemsku, takže by v důsledku snížení úplaty došlo k úpravě daně. Okolnost, že daňovou zátěž za dodání zboží uskutečněné žalobkyní nenese ona, nýbrž veřejné zdravotní pojišťovny v rámci zdanění pořízení zboží, by pak byla irelevantní.
- 20 Z rozsudku ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo, (C-427/98, EU:C:2002:581, body 64 a 65), nelze objasnění této otázky dovodit, neboť předkládající soud ho chápe tak, že v něm nebylo rozhodnuto o možnosti snížení úplaty v členském státě určení (v tomto případě v Německu).