

**Vec C-802/19**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

31. október 2019

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

6. jún 2019

**Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:**

Firma Z

**Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:**

Finanzamt Y

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Zľava, ktorú poskytuje lekárňeň so sídlom v Holandsku osobám so zákonným zdravotným poistením v Nemecku v rámci dodávania liekov nemeckým zdravotným poisťovňami – Zníženie základu dane v dôsledku zľavy

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Má lekárňeň, ktorá dodá lieky zákonnej zdravotnej poisťovni, v dôsledku poskytnutia zliav zdravotne poisteným osobám nárok na zníženie základu dane na základe rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 24. októbra 1996, Elida Gibbs Ltd. (C-317/94, EU:C:1996:400)?
2. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, odporuje zásadám neutrality a rovnosti zaobchádzania na vnútornom trhu, ak si lekárňeň so sídlom v tuzemsku môže znížiť základ dane, ale lekárňeň, ktorá z iného členského štátu dodá tovar zákonnej zdravotnej poisťovni v rámci Spoločenstva, pričom dodanie tohto tovaru je oslobodené od dane, si ho nemôže znížiť?

## **Uvádzané predpisy práva Únie**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, najmä článok 2 ods. 1, článok 13 ods. 1 a články 20, 90 a 138

## **Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej**

- 1 Žalobkyňa dodala v spornom roku (2013) z Holandska do Nemecka lieky viazané na lekárske predpisy, a to jednak osobám so zákonným zdravotným poistením a jednak osobám so súkromným zdravotným poistením. V oboch prípadoch uskutočnila za zodpovedanie otázok týkajúcich sa príslušného ochorenia platby označené ako náhrada výdavkov (ďalej len „zľavy“).
- 2 Žalobkyňa zúčtovala dodania tovaru osobám so zákonným zdravotným poistením, ktoré sú ako jediné predmetom prejednávaneho sporu, so zákonnými zdravotnými poisťovňami. Tieto poisťovne za ne zaplatili na základe predpisov týkajúcich sa sociálneho zabezpečenia. Žalobkyňa pri týchto dodaniach tovaru od 1. októbra

2013 vychádzala z toho, že miesto dodania tovaru sa nachádza v Holandsku, kde si môže uplatniť nárok na oslobodenie dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane a zákonné zdravotné poisťovne musia zdaníť nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva v tuzemsku. Navyše vychádzala z toho, že zľavy, ktoré poskytla, znížili základ dane z pridanej hodnoty.

- 3 Finanžamt (finančný úrad, Nemecko) nesúhlasil s názorom žalobkyne a vydal daňový výmer, ktorý žalobkyňa neúspešne napadla námietkou a žalobou. Proti rozhodnutiu o zamietnutí žaloby podala žalobkyňa opravný prostriedok „Revision“, v ktorom najmä tvrdí, že podľa rozsudku Súdneho dvora z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), má nárok na úpravu dane v dôsledku zníženia protihodnoty.

### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

#### ***O prvej prejudiciálnej otázke***

- 4 Pri zodpovedaní prvej prejudiciálnej otázky treba mať na zreteli, že v prejednávacom prípade ide o reťazec dvoch dodaní tovaru, pričom do pôsobnosti dane spadá len prvé dodanie tovaru.
- 5 Žalobkyňa uskutočnila prvé dodanie tovaru v prospech zákonných zdravotných poisťovní. Išlo pritom o dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré boli vo vzťahu k žalobkyňi v dôsledku odoslania tovaru z Holandska do Nemecka podľa článku 138 smernice 2006/112 a holandského právneho predpisu prijatého na prebratie tohto ustanovenia oslobodené od dane. Zákonné zdravotné poisťovne sa podľa článku 13 ods. 1 smernice 2006/112 nepovažujú za zdaniteľné osoby. Keďže sú však podľa vnútroštátneho práva právnickými osobami, tieto dodania tovaru boli v Holandsku predsa na základe článku 138 smernice 2006/112 oslobodené od dane. V dôsledku toho boli zákonné zdravotné poisťovne povinné zdaníť toto nadobudnutie tovaru ako právnické osoby podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) v spojení s článkom 20 smernice 2006/112, pričom vzhľadom na to, že nemali postavenie zdaniteľnej osoby, nemali nárok na odpočítanie dane.
- 6 Po dodaní tovaru žalobkyňou zákonným zdravotným poisťovňiam nasledovalo druhé dodanie tovaru zákonnými zdravotnými poisťovňami v prospech osôb, ktoré u nich boli zdravotne poistené. Právny vzťah, na ktorom bolo založené toto dodanie tovaru, vyplýva z nemeckých predpisov týkajúcich sa sociálneho zabezpečenia. Dodaním liekov viazaných na lekársky predpis si totiž zákonné zdravotné poisťovne plnia svoju povinnosť týkajúcu sa liečby vo vzťahu k poistencom.
- 7 Toto druhé dodanie tovaru nespadá podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112 do pôsobnosti dane. Po prvé uskutočnilo sa bezodplatne, keďže osoby so zákonným zdravotným poistením nezaplatili za jednotlivé dodania liekov nijakú protihodnotu. Povinné príspevky na zdravotné poistenie, ktoré uhradili tieto

osoby a ich zamestnávateľa, predstavujú protihodnotu za poistný vzťah ako taký, ale nie protihodnotu za plnenia poskytnuté v rámci neho. Po druhé dodania tovaru zákonnými zdravotnými poisťovňami podľa článku 13 smernice 2006/112 nepredstavovali dodania tovaru zdaniteľnými osobami.

- 8 Existencii dvoch dodaní tovaru (dodanie tovaru žalobkyňou v prospech zákonnej zdravotnej poisťovne a dodanie tovaru zákonnou zdravotnou poisťovňou v prospech zdravotne poistených osôb) nebráni skutočnosť, že žalobkyňa odoslala tento tovar priamo poisťovcom – Súdny dvor už viackrát takto rozhodol (pozri napríklad rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232).
- 9 V prejednávanom prípade ide o to, či sa žalobkyňa v dôsledku zľavy, ktorú poskytla odberateľovi tovaru v rámci druhého dodania, môže domáhať zníženia základu dane za prvé dodanie tovaru zákonným zdravotným poisťovňami. Je nesporné, že taká zľava v zásade vedie k zníženiu základu dane. Treba však objasniť, či to platí aj v prípade, ak druhé dodanie tovaru nespadá do pôsobnosti dane. Odpoveď na túto otázku nezávisí od toho, či lekárne – tak ako v prejednávanom prípade – dodáva tovar zo zahraničia, alebo z tuzemska.
- 10 Podmienkou tohto zníženia by mohlo byť, že všetky transakcie, ktoré sú súčasťou predmetného reťazca, spadajú do pôsobnosti dane. V prospech tohto záveru by mohla svedčiť skutočnosť, že Súdny dvor odôvodnil zníženie základu dane v prípade poskytnutia zliav odberateľovi nadväzujúceho dodania tovaru tým, že základná zásada neutrality vyžaduje, aby bol podobný tovar v rámci každej krajiny zaťažený rovnakou daňovou povinnosťou bez ohľadu na dĺžku reťazca výroby a distribúcie (rozsudok Elida Gibbs, EU:C:1996:400, bod 20, a rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, EU:C:2017:1006, bod 33). Dĺžka tohto reťazca výroby a distribúcie podľa názoru vnútroštátneho súdu závisí od transakcií, ktoré podľa článku 2 ods.1 smernice 2006/112 spadajú do pôsobnosti dane.
- 11 Súdny dvor vo svojom rozsudku Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) týkajúcom sa poskytovania zliav súkromným zdravotným poisťovňami vychádzal z toho, že išlo o reťazec transakcií, ktorý spadal do pôsobnosti dane a v ktorom lekárne uskutočnili posledné dodanie tovaru v reťazci transakcií a pritom „tieto dodávky uskutoč[nili] v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením“, za čo bola uhradená protihodnota. Prostredníctvom tejto zľavy sa pritom znížili výdavky súkromných zdravotných poisťovní, a teda aj výdavky toho, kto musel znášať náklady na nadobudnutie liekov podliehajúcich dani. V prejednávanom prípade to nie je tak: poskytnutie zliav osobám so zákonným zdravotným poistením nemá nijaké dôsledky pre náklady, ktoré majú vynaložiť zákonné zdravotné poisťovne.

*O druhej prejudiciálnej otázke*

- 12 Druhú prejudiciálnu otázku, ktorá sa kladie len pre prípad, že odpoveď na prvú otázku bude kladná, by mohlo byť potrebné zodpovedať záporne už preto, lebo Súdny dvor vo svojom rozsudku z 19. októbra 2016, Deutsche Parkinson Vereinigung (C-148/15, EU:C:2016:776), zrušil zákaz zliav za dodávanie liekov len pre zahraničné lekárne, takže pre tuzemské lekárne tento zákaz naďalej platí bez zmien. Už vzhľadom na zákaz poskytovania zliav pre tuzemské lekárne by otázka týkajúca sa rozdielneho zaobchádzania so zahraničnými a tuzemskými lekárňami v súvislosti s dôsledkami takého poskytovania zliav z hľadiska predpisov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty mohla byť zbytočná.
- 13 Ak by to Súdny dvor považoval za irelevantné, rozhodujúci by bol význam článku 90 smernice 2006/112.
- 14 Proti zníženiu základu dane podľa článku 90 smernice 2006/112 v prospech žalobkyne svedčia dva dôvody. Po prvé žalobkyňa v súvislosti s dodaniami tovaru, ktoré môžu zakladať nárok na zníženie dane, v tuzemsku neuskutočnila nijakú zdaniteľnú transakciu. Keďže tovar dodaný zákonným zdravotným poisťovňam bol odoslaný z Holandska, totiž v Nemecku nedošlo k nijakej zdaniteľnej transakcii, v súvislosti s ktorou by tam bolo možné znížiť základ dane. Po druhé transakcie uskutočnené v Holandsku v prospech zákonných zdravotných poisťovní sú tam ako dodania tovaru v rámci Spoločenstva oslobodené od dane.
- 15 Na druhú prejudiciálnu otázku by však mohlo byť potrebné odpovedať kladne, lebo podľa koncepcie smernice 2006/112 sú Holandsko a Nemecko z hľadiska predpisov týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty súčasťou jedného vnútorného trhu. Na základe toho by sa dodanie tovaru z Holandska do Nemecka vlastne nemalo posudzovať inak ako dodanie tovaru v tuzemsku.
- 16 V spornom roku však bol vnútorný trh medzi členskými štátmi Únie zrealizovaný len čiastočne, keďže naďalej existovali (a naďalej existujú) vnútroštátne daňové právomoci. Preto sa na dodanie tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu medzi zdaniteľnými osobami – alebo tak ako v prejednávacom prípade dodanie tovaru zdaniteľnou osobou právnickým osobám – majú uplatniť osobitné predpisy, ktoré vedú k oslobodeniu dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane v členskom štáte odoslania (v tomto prípade v Holandsku) podľa článku 138 smernice 2006/112 a k zdaneniu nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) v spojení s článkom 20 smernice 2006/112 v členskom štáte určenia (v tomto prípade v Nemecku).
- 17 Oba tieto úkony tvoria spolu transakciu v rámci Spoločenstva, prostredníctvom ktorej sa zdanenie prenáša z členského štátu odoslania do členského štátu určenia. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že dodanie tovaru v rámci Spoločenstva a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva predstavujú „jedno a to isté hospodárske plnenie“ (rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 23 a nasl.) a pritom sú súčasťou „plnenia v rámci

Spoločenstva“ (rozsudok Teleos, EU:C:2007:548, body 37 a 41), ktorého účelom je „prenesenie daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru“ (rozsudky Teleos, EU:C:2007:548, bod 36; z 27. septembra 2009, Collee, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 22, a Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 22; z 22. apríla 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 30, a zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 37).

- 18 Vzhľadom na vyššie uvedenú právnu úpravu týkajúcu sa vnútorného trhu vzniká otázka, či sa so žalobkyňou – hoci v súvislosti s dodaniami tovaru v Nemecku, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, neuskutočnila nijakú zdaniteľnú transakciu – napriek tomu nemá zaobchádzať tak, ako keby k takej transakcii došlo. Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, ktoré je oslobodené od dane, v Holandsku by sa potom so zreteľom na odoslanie dodaného tovaru do Nemecka malo považovať za transakciu, ktorá tam podlieha dani.
- 19 V prospech tohto záveru by svedčilo rovnaké zaobchádzanie s transakciami na vnútornom trhu a tuzemskými transakciami. Na skutočnom vnútornom trhu by sa dodania tovaru uskutočnené žalobkyňou mali posudzovať ako dodania v tuzemsku, takže v dôsledku zníženia protihodnoty by došlo k úprave dane. Potom by bolo irelevantné, že daň za dodanie tovaru žalobkyňou nemusí uhradiť žalobkyňa, ale v rámci zdanenia nadobudnutia tovaru ju majú uhradiť zákonné zdravotné poisťovne.
- 20 Z rozsudku z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C-427/98, EU:C:2002:581, bod 64 a nasl.), nemožno vyvodit' odpoveď na túto otázku, keďže vnútroštátny súd chápe tento rozsudok tak, že sa v ňom nerozhodlo o možnosti zníženia protihodnoty v členskom štáte určenia (v tomto prípade v Nemecku).