Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
EVGENI TANČEV
prednesené 11. júla 2017 [1]

Vec C-462/16

Finanzamt Bingen-Alzey
proti
Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Daň z pridanej hodnoty – Dodávanie liekov maloobchodníkom zo strany výrobcu prostredníctvom veľkoobchodníkov – Články 73 a 90 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty – Základ dane – Zákonná povinnosť výrobcu poskytnúť zľavu indexovanú na predajnú cenu – Správca dane členského štátu, ktorý považuje zľavu za zníženie ceny, ak ide o uskutočnené dodávky zahrňujúce zákonné (verejné) zdravotné poisťovne, avšak nie súkromné zdravotné poisťovne – Zásady vyslovené vo veci C-317/94, Elida Gibbs – Zásada rovnosti zaobchádzania“

I. Úvod

1. Spoločnosť Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (ďalej len „Boehringer“) je výrobcom farmaceutických výrobkov, ktorý stojí na čele dodávateľského reťazca, ktorý je podľa zákonných ustanovení nemeckého práva povinný poskytnúť zľavu z ceny po dodaní, ktorá je indexovaná na cenu jeho výrobkov. Konanie vo veci samej sa týka posúdenia, či je zlučiteľné s právom Únie, aby Finanzamt Bingen Alzey (Finančná správa, Bingen-Alzey) (ďalej len „správca dane“) zohľadnil v prípade spoločnosti Boehringer pri výpočte základu dane na účely DPH túto zľavu týkajúcu sa dodávok farmaceutických výrobkov uskutočnených v rámci verejného zdravotného poistenia, ale nie súkromného zdravotného poistenia?

2. Táto otázka je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podaného Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) a vyžaduje si výklad článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2]. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) zastáva názor, že rozsudok Súdneho dvora vo veci Elida Gibbs [3] má zásadný význam pre rozhodnutie vo veci. Vo veci Elida Gibbs Súdny dvor rozhodol, že zníženie ceny poskytnuté spoločnosťou na čele dodávateľského reťazca konečnému spotrebiteľovi jej výrobkov v rovnakom dodávateľskom reťazci, a to prostredníctvom systému, v ktorom tento spotrebiteľ predložil poukážky namiesto časti ceny, viedlo ku zníženiu základu dane z hľadiska DPH na dodávky uskutočnené touto spoločnosťou, hoci medzi ňou a konečným spotrebiteľom neexistoval žiadny zmluvný vzťah.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

3 Rozsudok z 24. októbra 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, „Elida Gibbs“.

3. Vnútroštátny súd zastáva názor, že verejné zdravotné poisťovne sú konečnými spotrebiteľmi v dodávateľskom reťazci farmaceutických výrobkov spoločnosti Boehringer, ale súkromné zdravotné poisťovne nimi nie sú. Je tento rozdiel dôvodom na odmietnutie správcu dane členského štátu znížiť základ dane v prípade tohto typu dodávok?

4. Dospel som k záveru, že nie je.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Článok 73 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6. Článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

B. Vnútroštátne právo

1. *Právna úprava dane z obratu*

7. Podľa § 10 ods. 1 druhá veta Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) odmenou je suma, ktorú zaplatí príjemca služby na účel získania danej služby, znížená o daň z obratu.

8. § 17 ods. 1 prvá veta UStG stanovuje, že ak sa zmenil základ pre výpočet zdaniteľného plnenia, podnikateľ, ktorý uvedený obrat dosiahol, je povinný upraviť príslušnú výšku splatnej dane.

2. *Zákon o zdravotnom poistení*

9. Podľa § 2 ods. 1 prvej vety Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (kniha V Sociálneho zákonníka, ďalej len „SGB V“) (verejné) zdravotné poisťovne poskytujú svojim poistencom zákonom stanovené služby. Podľa § 2 ods. 2 prvej vety SGB V sa poistencom poskytuje v zásade plnenie vo forme naturálnych dávok a služieb. Podľa § 2 ods. 2 tretej vety SGB V (verejné) zdravotné poisťovne uzavrú zmluvy o poskytnutí predmetných služieb s poskytovateľmi služieb, akými sú lekárne. Podľa § 129 SGB V sa musí uzavrieť rámcová zmluva o zásobovaní liekmi medzi vnútroštátnym zväzom verejných zdravotných poisťovní a vnútroštátnym zväzom lekární.

10. Podľa § 130a ods. 1 prvej až štvrtej vety SGB V lekárne poskytujú verejným zdravotným poisťovniam na nimi vydané a hradené lieky v zásade 7 % zľavu z predajnej ceny farmaceutickej spoločnosti bez DPH. Farmaceutické spoločnosti, ako je Boehringer, sú povinné nahradiť lekárňam zľavu.

11. Ďalšie ustanovenia § 130a SGB V upravujú lehotu na zaplatenie, ako aj výšku zľavy v určitých osobitných prípadoch.

12. Naproti tomu osoby so súkromným zdravotným poistením samy zaplatia v lekárňach za farmaceutické výrobky spoločnosti Boehringer a následne požiadajú o úhradu nákladov od súkromnej zdravotnej poisťovne, v ktorej sú poistené.

13. Pokiaľ však ide o lieky vydávané len na lekársky predpis, podľa § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zákon o zľavách na lieky) z 22. decembra 2010 (ďalej len „AMRabG“), farmaceutické spoločnosti, ako je Boehringer, sú povinné poskytnúť súkromným zdravotným poisťovniam zľavu, ak poisťovne uhrádzajú súkromným poistencom lieky na predpis, či už čiastočne alebo v plnej výške. Zľava poskytnutá súkromným zdravotným poisťovniam spoločnosťami, ako je Boehringer, je opísaná v návrhu na začatie prejudiciálneho konania ako dosahujúca sadzbu náhrady v súlade s § 130a ods. 1 písm. 1a), § 130a ods. 2, ods. 3, ods. 3a a ods. 3b SGB V.

14. Podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) sa základ dane na účely dane z obratu znižuje o zľavy poskytnuté spoločnosťami, ako je Boehringer, lekárňam a veľkoobchodníkom vo vzťahu k verejným zdravotným poisťovniam.

III. Skutkový stav v konaní vo veci samej a prejudiciálna otázka

15. Boehringer je farmaceutickou spoločnosťou, ktorá vyrába lieky a dodáva tieto výrobky podliehajúce dani lekárňam prostredníctvom veľkoobchodníkov. Urobila tak aj v roku 2011, teda v spornom roku.

16. Lekárne v Nemecku vydávajú farmaceutické výrobky spoločnosti Boehringer osobám so zákonným (verejným) zdravotným poistením na základe rámcovej zmluvy uzavretej s vnútroštátnym zväzom verejných zdravotných poisťovní. Farmaceutické výrobky sú dodávané verejným zdravotným poisťovniam, ktoré ich sprístupňujú svojim poistencom. Lekárne poskytujú verejným zdravotným poisťovniam zľavu z ceny liekov. Boehringer je ako farmaceutická spoločnosť povinná podľa § 130a ods. 1 SGB V nahradiť lekárňam – alebo veľkoobchodníkom, pokiaľ sa ich to týka – túto zľavu. Z hľadiska dane z obratu považuje správca dane zľavu za zníženie odmeny.

17. Lekárne vydávajú farmaceutické výrobky osobám so súkromným zdravotným poistením na základe individuálnych zmlúv s týmito osobami. Na rozdiel od verejných zdravotných poisťovní súkromné zdravotné poisťovne nie sú samé osebe odberateľmi liekov, ale iba uhrádzajú náklady, ktoré vznikli ich poistencom pri nákupe farmaceutických výrobkov. Farmaceutické spoločnosti, ako je Boehringer, sú následne podľa § 1 AMRabG povinné poskytnúť súkromným zdravotným poisťovniam zľavu z ceny liekov. Správca dane členského štátu túto zľavu nepovažuje za zníženie odmeny na účely dane z obratu. Pokiaľ osoba, na ktorú sa vzťahuje súkromné poistenie, nepožaduje úhradu vzniknutých nákladov, spoločnosti, ako je Boehringer, neuhradia žiadnu zľavu podľa § 1 AMRabG v spojení s § 130a SGB V. [4]

18. V roku 2011 Boehringer priznala požadované zľavy súkromným zdravotným poisťovniam a vo svojom daňovom priznaní ich pritom zohľadnila ako zmenu základu pre výpočet svojich dodávok farmaceutických výrobkov obchodníkom s farmaceutickými výrobkami. Na základe mimoriadnej kontroly dane z obratu vydal správca dane členského štátu opravný daňový výmer dane z obratu, v ktorom sa tieto zľavy nepovažovali za zníženie odmeny. Námietka, ktorú proti tomuto vzniesla spoločnosť Boehringer, bola neúspešná.

19. Boehringer preto podala žalobu na Finanzgericht (Finančný súd). Finanzgericht zmenil daňový výmer s ohľadom na zľavu po predaji poskytnutú súkromným zdravotným poisťovniam tak, že obrat bol stanovený v prospech spoločnosti Boehringer podľa ročného daňového priznania k dani z obratu. Správca dane členského štátu podal proti rozsudku Finanzgericht (Finančný súd) opravný prostriedok na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd).

4 Podľa písomných pripomienok Nemecka.

20. Piata komora Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) položila nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je farmaceutická spoločnosť, ktorá dodáva lieky, na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok Elida Gibbs z 24. októbra 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a pri zohľadnení zásady rovnosti zaobchádzania vyplývajúcej z práva Únie oprávnená znížiť základ dane podľa článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak

– tieto lieky dodáva lekárňam prostredníctvom veľkoobchodníkov,

– lekárne dodávajú tieto výrobky podliehajúce dani osobám so súkromným zdravotným poistením,

– zdravotná poisťovňa (spoločnosť poskytujúca súkromné zdravotné poistenie) prepláca svojim poistencom náklady za nákup liekov, a

– farmaceutická spoločnosť je na základe právnej úpravy povinná vyplatiť spoločnosti poskytujúcej súkromné zdravotné poistenie ‚zľavu'?"

21. Písomné pripomienky predložili Súdnemu dvoru spoločnosť Boehringer, nemecká vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia. Pojednávanie sa nekonalo.

IV. Zhrnutie tvrdení

A. Boehringer a Komisia

22. Boehringer a Komisia tvrdia, že došlo k porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania (pričom Boehringer sa opiera konkrétne o článok 20 Charty základných práv Európskej únie), ktoré nie je žiadnym spôsobom objektívne odôvodnené.

23. Nezávisle od toho Boehringer tvrdí, že to isté vyplýva z výkladu článku 73 smernice 2006/112 uvedeného v rozsudku Súdneho dvora vo veci Glawe.[5] V danej veci Súdny dvor rozhodol, že v prípade hracích automatov, ktoré podľa zákonom stanovených požiadaviek prerozdeľujú na výhru minimálne 60 % podaných stávok, bola protihodnotou skutočne prijatou prevádzkovateľom v súlade s ustanovením, ktoré bolo nahradené článkom 73 smernice 2006/112[6], za sprístupnenie automatov len tá časť stávok vkladov, ktorou mohol tento prevádzkovateľ skutočne disponovať.[7]

24. Pre Boehringer to znamená, že zľava poskytnutá spoločnosťou Boehringer súkromným poisťovniam musí byť tiež zohľadnená vzhľadom na to, že výška daného zníženia je jasná a je stanovená vopred a že Boehringer je na základe nemeckého práva povinná vrátiť pevnú časť predajnej ceny svojich farmaceutických výrobkov súkromným poisťovniam.

5 Rozsudok z 5. mája 1994, C-38/93, EU:C:1994:188.

6 Najmä článku 11A ods. 1 písm. a) smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1, Mim. vyd. 09/001, s. 23), (ďalej len „šiesta smernica o DPH").

7 Rozsudok z 5. mája 1994, C-38/93, EU:C:1994:188, bod 9. Boehringer odkazuje tiež na bod 12 uvedeného rozsudku a na rozsudky zo 17. septembra 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, bod 30; z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29, a Elida Gibbs, bod 27. V tomto poslednom uvedenom rozsudku Súdny dvor uviedol, že podľa ustálenej judikatúry „protihodnota je ‚subjektívnou' hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií".

25. Boehringer a Komisia sa tiež opierajú o článok 90 smernice 2006/112 tak, ako bol vykladaný v rozsudku Elida Gibbs, a odmietajú tvrdenia uvedené v písomných pripomienkach Nemecka a Spojeného kráľovstva, podľa ktorých rozsudok vo veci Elida Gibbs a nasledujúce rozsudky, ako napríklad rozsudok vo veci Ibero Tours [8] (uvedený nižšie v bodoch 35 až 39) uvádzajú, že platby uskutočnené subjektu mimo dodávateľského reťazca, akým je napríklad súkromná poisťovňa, nie je možné považovať za zníženie ceny po uskutočnení dodávky podľa článku 90 smernice 2006/112.

26. Podľa spoločnosti Boehringer a podľa Komisie nemusí byť subjekt, ktorý ponúka konečnému spotrebiteľovi zľavu z ceny, na začiatku dodávateľského reťazca. Hlavným faktorom pri stanovení základu dane je suma v skutočnosti prijatá dodávateľom a nie suma, ktorú príjemca zaplatil. [9] Boehringer a Komisia odkazujú na zásadu daňovej neutrality. [10] Komisia poznamenáva, že z ekonomického hľadiska neexistuje rozdiel v postavení súkromných a verejných zdravotných poisťovní.

27. Komisia tvrdí, že cieľom nemeckého zákona o znížení cien farmaceutických výrobkov je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi verejnými a súkromnými zdravotnými poisťovňami. [11] Komisia namieta, že túto skutočnosť je nutné uplatňovať aj na DPH.

B. Nemecko a Spojené kráľovstvo

28. Ako už bolo uvedené, Nemecko spolu so Spojeným kráľovstvom zastávajú názor, že rozhodnutie vo veci Elida Gibbs, podľa ktorého na to, aby sa pri výpočte základu dane mohli zohľadniť zľavy z ceny poskytnuté zdaniteľnou osobou konečnému spotrebiteľovi, nie je potrebný žiadny zmluvný vzťah medzi konečným spotrebiteľom a zdaniteľnou osobou, sa uplatňuje za predpokladu, že zdaniteľná osoba je súčasťou reťazca transakcií, ktorý uzatvára konečný spotrebiteľ. Nemecko a Spojené kráľovstvo tvrdia, že túto analýzu podporuje rozsudok vo veci Ibero Tours (uvedený nižšie v bodoch 35 až 39) [12] a Spojené kráľovstvo ďalej zdôrazňuje, že zásady uvedené v rozsudku Elida Gibbs boli opätovne potvrdené vo veci Komisia/Nemecko. [13]

29. Nemecko a Spojené kráľovstvo pripomínajú, že o protihodnote možno hovoriť len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi dodaným tovarom a prijatou protihodnotou, [14] a že medzi spoločnosťou Boehringer a súkromnými zdravotnými poisťovňami takýto vzťah neexistuje. Článok 73 smernice 2006/112 sa musí vykladať v súlade so základnou zásadou, že systém DPH smeruje k zaťaženiu len konečného spotrebiteľa. [15] Základom dane je hodnota skutočne prijatá zdaniteľnou osobu, a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií. [16] Nemecko poznamenáva, že podľa judikatúry Súdneho dvora je v prípade protihodnoty rozhodujúcim faktorom existencia dohody medzi stranami

8 Rozsudok zo 16. januára 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

9 V tomto prípade Boehringer odkazuje na body 29 a 35 rozsudku Súdneho dvora z 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, a bod 28 rozsudku Elida Gibbs. Komisia odkazuje na rozsudky z 3. júla 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15, a z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 20.

10 Komisia odkazuje na uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, neuverejnené, EU:C:2011:825, bod 21, a rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, bod 48 a citovanú judikatúru.

11 Komisia odkazuje na dokument Spolkového snemu 17/3698, s. 60 a 61 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf).

12 Rozsudok zo 16. januára 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

13 Rozsudok z 15. októbra 2002, C-427/98, EU:C:2002:581.

14 Na podporu tohto tvrdenia Nemecko cituje rozsudok z 21. novembra 2013, Dixon's Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 33. Spojené kráľovstvo odkazuje na rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, EU:C:1981:38, bod 12; z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, C-230/87, EU:C:1988:508, bod 11, a z 8. marca 1988, Apple a Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120, body 11 a 12.

15 Na podporu tohto tvrdenia Nemecko cituje rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34.

16 Tamže, bod 33.

o vzájomnom plnení, pričom platba, ktorú dostane jedna strana, je skutočnou a efektívnou protihodnotou za tovary poskytnuté druhej strane.[17] Protihodnotou, ktorú prijala Boehringer za dodávky osobám so súkromným zdravotným poistením, teda zostáva suma, ktorú dostala od prvého odberateľa v dodávateľskom reťazci, ktorým môže byť lekáreň ako jej odberateľ alebo veľkoobchodník.

30. Spojené kráľovstvo dodáva, že platby uskutočnené spoločnosťou Boehringer nie je možné považovať za dotácie podľa článku 73 smernice 2006/112[18] a že článok 90 smernice 2006/112 nie je možné uplatniť na situáciu, keď vnútroštátne právo vyžaduje, aby dodávateľ zaplatil príspevok alebo poplatok (napríklad na účely podpory súkromného poskytovania zdravotnej starostlivosti). Spojené kráľovstvo tvrdí, že súkromné zdravotné poisťovne nie sú odberateľmi ani tretími stranami. Nemecko poznamenáva, že článok 79 písm. b) smernice 2006/112, ktorý do základu dane nezahŕňa zľavy z ceny a rabaty poskytnuté odberateľovi, ktoré dostane v čase uskutočnenia transakcie, nie je v konaní vo veci samej relevantný, a tiež tvrdí, že spor v konaní vo veci samej sa podobá sporom, v ktorých Súdny dvor rozhodol, že pri predaji, ktorý bol zaplatený kreditnou kartou, zdaniteľnou sumou zostáva celková predajná cena, hoci zdaniteľná osoba v súvislosti s poskytovaním služby kreditnej karty prijme sumu nižšiu, než je suma poskytnutá poskytovateľom úveru.[19]

31. Pokiaľ ide o údajné porušenie zásady rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality, Nemecko a Spojené kráľovstvo zastávajú názor, že zľava poskytnutá spoločnosťou Boehringer lekárňam (a prípadne veľkoobchodníkom) pri dodávaní farmaceutických výrobkov prostredníctvom verejných zdravotných poisťovní nie je porovnateľná so zľavou poskytnutou spoločnosťou Boehringer súkromným zdravotným poisťovniam.[20] Nemecko dodáva, že neexistuje riziko narušenia hospodárskej súťaže, keďže farmaceutické výrobky dodávané osobám poisteným v rámci verejného zdravotného poistenia nie sú v konkurenčnom vzťahu s farmaceutickými výrobkami dodávanými osobám poisteným v rámci súkromného zdravotného poistenia. Vzhľadom na to, že tieto dve situácie nie sú porovnateľné, nie je potrebné posudzovať objektívnosť odôvodnenia. Spojené kráľovstvo tvrdí, že je potrebné rešpektovať voľbu normotvorcu Únie, pokiaľ ide o spôsob, akým sa má zaobchádzať s dodávkami.

32. Spojené kráľovstvo dodáva, že zásada daňovej neutrality, ktorá odráža spoločný systém DPH a má za cieľ zdaniť len konečného spotrebiteľa, nie je pravidlom primárneho práva, ktoré samo osebe umožňuje určiť základ dane v zmysle článku 73 a článku 90.[21]

V. Posúdenie

33. Na prejudiciálnu otázku je potrebné odpovedať kladne z nasledujúceho dôvodu.

17 Nemecko odkazuje na rozsudok z 15. mája 2001, Primbrack, C-34/99, EU:C:2001:271, bod 25.

18 Spojené kráľovstvo odkazuje na rozsudok z 22. novembra 2011, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, bod 18.

19 Nemecko odkazuje na rozsudky z 25. mája 1993, Bally, C-18/92, EU:C:1993:212, bod 16, a z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, EU:C:2001:271, bod 38.

20 Nemecko odkazuje okrem iného na rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49; z 19. júla 2012, Lietuvos geležinkeliai, C-250/11, EU:C:2012:496, bod 45, a zo 6. novembra 2014, Feakins, C-335/13, EU:C:2014:2343, body 49 a 51.

21 Na podporu tohto tvrdenia cituje Spojené kráľovstvo rozsudky z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, a z 19. decembra 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822.

34. Zastávam názor, že podstata vývoja právnej úpravy v zmysle rozsudku vo veci Elida Gibbs spočíva len v konštatovaní, že nie je nevyhnutné, aby bola zdaniteľná osoba v zmluvnom vzťahu s priamym príjemcom zľavy predtým, ako táto zľava môže dosiahnuť zníženie ceny po dodaní na účely článku 90 smernice 2006/112. [22] Neexistencia zmluvného vzťahu medzi spoločnosťou Boehringer a súkromnými poisťovňami, ktorým je podľa nemeckého práva povinná po nákupe poskytnúť zľavu indexovanú na cenu, je v konaní vo veci samej irelevantná, pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 90 smernice 2006/112.

35. Navyše z rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Ibero Tours [23] nemôžem vyvodiť žiadne výslovné zistenie alebo nevyhnutný predpoklad, že pravidlo v rozsudku Elida Gibbs sa uplatní iba v prípade, že príjemca zľavy je konečným spotrebiteľom v dodávateľskom reťazci, ktorého prvým článkom je zdaniteľná osoba poskytujúca zľavu. Súdny dvor totiž rozhodol, že vo vyššie uvedenom rozsudku Elida Gibbs nie je uvedené, že by sa mal vykladať reštriktívne a že rozsudok podporuje znenie článku 11C ods. 1 šiestej smernice o DPH [24] (teraz článok 90 smernice 2006/12), ktorý predpokladá, že následná úprava zmluvných vzťahov nie je nevyhnutná. [25]

36. Spoločnosť Ibero Tours, ktorá bola vo vyššie uvedenej veci zdaniteľnou osobou, bola cestovnou kanceláriou poskytujúcou služby ako sprostredkovateľ medzi usporiadateľmi zájazdov a zákazníkmi („cestujúcimi“). Na rozdiel od prejednávanej veci, ktorá zahŕňa dodávateľský reťazec, sa uvedená vec týkala jediného plnenia. Ibero Tours dostávala províziu od usporiadateľov zájazdov za svoje sprostredkovateľské služby v rámci tohto jediného plnenia a časť z týchto provízií v skutočnosti použila na poskytovanie dotácií cestujúcim, na základe čoho bola suma, ktorú prijal usporiadateľ zájazdu, vyššia ako suma zaplatená cestujúcimi. Spoločnosť Ibero Tours na základe rozsudku Elida Gibbs tvrdila, že zľavy z ceny, ktoré poskytla cestujúcim, by sa pri výpočte základu dane z transakcií Ibero Tours mali odpočítať od provízie spoločnosti Ibero Tours prijatej od usporiadateľov zájazdu.

37. Návrh spoločnosti Ibero Tours bol v podstate zamietnutý, pretože ju Súdny dvor považoval za sprostredkovateľa *len jedného plnenia*, nie sprostredkovateľa súčasti reťazca transakcií. V rozsudku Ibero Tours Súdny dvor upozornil na to, že protihodnota, ktorú dostala zdaniteľná osoba nachádzajúca sa na čele dodávateľského reťazca vo veci Elida Gibbs, bola v skutočnosti znížená o zľavu poskytnutú priamo konečnému spotrebiteľovi prostredníctvom poukážok, [26] zatiaľ čo Ibero Tours bola povinná platiť usporiadateľom zájazdov dohodnutú cenu za ich cestovné služby nezávisle od prípadnej zľavy, ktorú Ibero Tours poskytla cestujúcim. [27] Nemalo to vplyv ani na odmenu, ktorú Ibero Tours získala za svoju sprostredkovateľskú službu. Preto v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 73 smernice 2006/112) takéto zníženie ceny nespôsobuje zníženie základu dane ani vo vzťahu k hlavnému plneniu, ani vo vzťahu k plneniu spočívajúcemu v poskytnutí služby cestovnou kanceláriou. [28]

22 Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Grattan, C-310/11 EU:C:2012:568, bod 32, kde generálna advokátka uviedla, že „Súdny dvor vo veci Elida Gibbs síce po prvýkrát rozhodol, že zníženie základu dane za určitých okolností je prípustné aj v prípade, že sa zmluvne stanovené protiplnenie vôbec nezmení.“ Tiež poznamenávam, že ako bolo uvedené v písomných pripomienkach spoločnosti Boehringer, dôležitá poznámka generálneho advokáta Wathelet v bode 29 jeho návrhov vo veci Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2013:502, nebola v rozpore so stanoviskom Súdneho dvora v uvedenej veci. Generálny advokát Wathelet uviedol, že „Súdny dvor síce považoval platiteľa dane za ‚prvý článok reťaze plnení‘, ide však o odkaz na skutkové okolnosti veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Elida Gibbs, v ktorej sa výrobca ponúkajúci konečnému spotrebiteľovi zníženie ceny nachádzal na začiatku hodnotovej reťaze, a nie o vyjadrenie podmienky získania zníženia zdaniteľného základu.“

23 Rozsudok zo 16. januára 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

24 Rozsudok z 29. mája 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 33.

25 Tamže.

26 Rozsudok Súdneho dvora zo 16. januára 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29.

27 Tamže, bod 31.

28 Tamže, bod 32.

38. Rozhodnutie vo veci Ibero Tours, že usporiadateľ zájazdov „nie je na čele reťazca transakcií, pretože poskytuje služby priamo konečnému spotrebiteľovi“, preto vykladám tak, že iba poukazuje na skutočnosť, že Ibero Tours v dotknutej veci poskytla len jednu sprostredkovateľskú službu k tejto jedinej transakcii.[29] Boehringer zjavne nie je v rovnakom postavení.

39. Okrem toho zdaniteľné osoby vo veci Elida Gibbs ani vo veci Ibero Tours neposkytovali zľavy z ceny v dôsledku legislatívneho zásahu, ktorý ich k tomu zaväzoval a ktorý bol navyše indexovaný na cenu dodávok. Zo spisu však vyplýva, že to tak je v prípade spoločnosti Boehringer.

40. Zastávam preto názor, že Boehringer v súlade s judikatúrou Súdneho dvora „nemohla voľne disponovať celou sumou“ z ceny získanej pri prvom predaji svojich výrobkov lekárňam alebo veľkoobchodníkom.[30] Boehringer možno nanajvýš považovať iba za „obyčajného dočasného uchovávateľa“[31] časti prijatej sumy, ktorú je povinná neskôr zaplatiť verejným a súkromným zdravotným poisťovniam ako zľavu a ktorá, čo je dôležité, je indexovaná na cenu za dodané lieky.

41. Súdny dvor dospel k takémuto záveru v rozsudku vo veci International Bingo Technology SA, v rámci legislatívneho zásahu do sumy, ktorá bola vyplatená ako výhra v hre bingo.[32] Súdny dvor rozhodol, že „keďže časť predajnej ceny kariet, ktorá sa ako výhra vypláca hráčom, je určená vopred a je obligatórna, nemožno ju považovať za súčasť protihodnoty získanej usporiadateľom tejto hry za služby, ktoré poskytuje.“[33]

42. Vzhľadom na to, že sa články 73 a 90 smernice o DPH týkajú prvkov „základu dane“, nevidím žiadny dôvod na to, prečo by sa rozhodnutie prijaté v rámci významu pojmu „protihodnota“ podľa článku 73 vo veci International Bingo Technology nemohlo uplatňovať na výklad slovného spojenia „v prípade zníženia ceny“ podľa článku 90.[34] Okrem toho dodávam, že nevzniká ani otázka, či Boehringer uskutočňuje platby súkromným zdravotným poisťovniam ako protihodnotu za určitú službu.[35] V tomto prípade to zjavne neplatí.

43. Pripúšťam, že Súdny dvor poznamenal, že „len ťažko sa zdá byť vhodné vyvodiť všeobecné závery“ zo zdanenia transakcií v oblasti hazardných hier „na účely ich uplatnenia v rámci bežného zdanenia dodávok tovarov“.[36] Tieto pripomienky však nepovažujem za také, ktoré by sa vzťahovali na okolnosti, v ktorých právna úprava členských štátov zasahuje tak, že ukladá zdaniteľnej osobe znížiť cenu, ktorú v konečnom dôsledku dostane za dodávku, v pomere k cene tejto dodávky prostredníctvom povinných platieb konečnému spotrebiteľovi alebo tretej strane. Súdny dvor vo veci Town and County Factors rozhodol, že celková suma vstupeniek prijatá organizátorom súťaže, pri ktorej sa organizátor rozhodol vyplatiť cenu, predstavovala zdaniteľnú sumu v súvislosti s danou súťažou a to čiastočne preto, že neexistovala žiadna zákonná povinnosť vrátiť určité percento stávok v prípade výhernej hry.[37]

29 Tamže, bod 30.

30 Rozsudok z 19. júla 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 31. Pozri tiež rozsudky z 5. mája 1994, Glawe, C-38/93, EU:C:1994:188, a z 24. októbra 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687.

31 Rozsudok z 19. júla 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 19. Tento návrh uviedol vnútroštátny súd v uvedenej veci.

32 Súdny dvor dospel k tomuto záveru v zmysle predchodcu článku 73 smernice 2006/112, a to článku 11A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH.

33 Rozsudok z 19. júla 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 28.

34 Tiež poznamenávam, že zľavy vyplácané spoločnosťou Boehringer nespadajú do záležitostí vylúčených pri výpočte základu dane uvedeného v článku 79 smernice 2006/112.

35 Ako bolo rozhodnuté, že sa to deje v prípade, keď služby kreditnej karty zasahujú do maloobchodného predaja medzi zákazníkmi a obchodníkmi. Pozri napríklad rozsudok z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, EU:C:2002:271.

36 Rozsudok z 29. mája 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 30. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Stix-Hackl vo veci Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2001:494, bod 74. Generálny advokát Jacobs vo veci Glawe, C-38/93, EU:C:1994:81, v bode 16 uviedol, že „herné transakcie nie sú vhodné na účely zdanenia dane z pridanej hodnoty“.

37 Rozsudok zo 17. septembra 2002, Town and County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, bod 30. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, bod 45.

44. Považovať osoby so súkromným zdravotným poistením, nie ich súkromné zdravotné poisťovne, za konečných spotrebiteľov v dodávateľskom reťazci, sa skutočne zdá byť právnou fikciou, najmä vtedy, ak DPH zaplatená týmito osobami lekárňam je im uhradená späť ako časť náhrady poskytnutej súkromnými zdravotnými poisťovňami. Súdny dvor napokon rozhodol, že „zohľadnenie hospodárskej reality predstavuje základné kritérium na aplikáciu spoločného režimu DPH". [38]

45. Platby uskutočnené v mieste nákupu by teda bolo možné považovať za protihodnotu poskytnutú treťou stranou podľa článku 73 smernice 2006/112, ak tretia strana požiada o úhradu zo súkromných zdravotných poisťovní a podľa nemeckého práva bude Boehringer zodpovedať za poskytnutie rabatu stanoveného podľa § 1 AMRabG. Na základe tejto analýzy je možné súkromné zdravotné poisťovne považovať za konečného spotrebiteľa dodania uskutočneného spoločnosťou Boehringer ako zdaniteľnou osobou, takže výška DPH, ktorú vyberá správca dane, bude presne zodpovedať výške DPH uvedenej na faktúre a zaplatenej konečným zákazníkom. [39] Skutočnosť, že súkromná zdravotná poisťovňa nie je priamym príjemcom liekov dodaných spoločnosťou Boehringer, neprerušuje priamy vzťah medzi dodávkou týchto tovarov a prijatou protihodnotou. [40]

46. Prístupom, ktorý navrhujem, sa zamedzí tomu, aby správca dane vyrubil sumu, ktorá prevyšuje daň zaplatenú spoločnosťou Boehringer ako zdaniteľnou osobou. [41] Bude to navyše rešpektovať základnú zásadu DPH, podľa ktorej je základom posúdenia *skutočne prijatá* protihodnota, [42] čo je vyjadrené vzhľadom na článok 90 smernice 2006/112 ako požiadavka na zníženie základu dane vždy, keď po ukončení transakcie zdaniteľná osoba nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. [43]

47. Napokon to, že článok 90 smernice 2006/112 sa musí vykladať v súlade so zásadou rovnosti zaobchádzania, tak ako to vyplýva z článku 20 Charty, tiež svedčí v prospech kladnej odpovede na prejudiciálnu otázku. Bez ohľadu na to, či existuje alebo neexistuje hospodárska súťaž medzi dodávkami farmaceutických výrobkov financovaných z verejných alebo súkromných zdrojov, Súdny dvor rozhodol, že rovnosť zaobchádzania sa v daňových veciach neobmedzuje na zásadu daňovej neutrality medzi konkurenčnými obchodníkmi, ale môže byť porušená ďalšími formami diskriminácie týkajúcej sa hospodárskych subjektov, ktoré si nie sú nevyhnutne konkurentmi, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii v iných vzťahoch. [44] Poznamenávam, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že tieto dve zľavy možno rozlišovať len podľa ich technických charakteristík, aj keď ich daňové zaobchádzanie na účely DPH je podstatne odlišné.

48. V súlade s predmetom článku 90 smernice 2006/112 a vzhľadom na jeho cieľ, aby bola základom pri posudzovaní DPH skutočne prijatá protihodnota spoločne so zásadami a cieľmi právnej úpravy DPH [45] zastávam stanovisko, že zaobchádzania s farmaceutickými dodávkami z pohľadu DPH sú pre osoby so súkromným alebo verejným poistením porovnateľnými situáciami, s ktorými sa zaobchádzalo rozdielne, pričom na to neexistuje zjavné objektívne odôvodnenie. [46]

38 Rozsudok zo 7. októbra 2010, Loyalty Mangement, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590.

39 Rozsudok z 10. júla 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, bod 36, citujúci rozsudok Elida Gibbs, bod 24.

40 Pozri analogicky rozsudok z 27. marca 2014, Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:815, bod 35.

41 Napríklad rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27 a citovaná judikatúra, a zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36.

42 Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri okrem iného rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27 a citovanú judikatúru.

43 Pozri rozsudky z 15. mája 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22 a citovanú judikatúru, a z 19. decembra 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, bod 35, pokiaľ ide o predchodcu článku 90 smernice 2006/112, a to článok 11C ods. 1 šiestej smernice o DPH.

44 Rozsudok z 25. apríla 2013, Komisia/Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17 a citovaná judikatúra.

45 Rozsudok zo 7. marca 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 42 a citovaná judikatúra.

46 Pozri návrh na začatie prejudiciálneho konania.

49. Na záver súhlasím, že DPH je nepriamou spotrebnou daňou, ktorú znáša spotrebiteľ, a že „zdaniteľný podnik koná ‚iba' ako príjemca dane na účet štátu".[47] Podporujem preto názor, že „v prípade iného nezlučiteľného rozdielu by požiadavka, aby suma vybranej DPH bola správnym pomerom skutočnej hodnoty nakoniec prijatej dodávateľom (a pre reťazec ako celok, konečnej ceny), mala väčšiu váhu než štrukturálne požiadavky. Inými slovami, dosiahnutie cieľa je dôležitejšie ako realizácia prostriedkov určených na jeho dosiahnutie".[48]

VI. Návrh

50. Navrhujem teda odpovedať na otázku položenú Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) takto:

Farmaceutická spoločnosť, ktorá dodáva lieky, na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok Elida Gibbs z 24. októbra 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a pri zohľadnení zásady rovnosti zaobchádzania vyplývajúcej z práva Únie je oprávnená znížiť základ dane podľa článku 90 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ak

– tieto lieky dodáva lekárňam prostredníctvom veľkoobchodníkov,

– lekárne dodávajú tieto výrobky podliehajúce dani osobám so súkromným zdravotným poistením,

– zdravotná poisťovňa (spoločnosť poskytujúca súkromné zdravotné poistenie) prepláca svojim poistencom náklady za nákup liekov, a

– farmaceutická spoločnosť je na základe právnej úpravy povinná vyplatiť spoločnosti poskytujúcej súkromné zdravotné poistenie „zľavu".

47 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21 a citovaná judikatúra.

48 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Komisia/Nemecko, C-427/98, EU:C:2001:457, bod 110.