

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

6. října 2021(*)

„řízení o předběžné otázce – Da z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – článek 90 odst. 1 – Snížení základu daně v případě snížení ceny po uskutečnění plnění – Příspěvky hrazené farmaceutickou společností státní zdravotní pojiškovně – článek 273 – Správní formality stanovené ve vnitrostátní právní úpravě pro výkon práva na snížení – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

Ve věci C-717/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (dříve Fővárosi Bíróság) (soud hlavního města Budapešti, dříve soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 16. září 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 27. září 2019, v řízení

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin, předseda senátu, P. G. Xuereb (zpravodaj) a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, Me Sz. Vámosi-Nagym, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehér Miklósem a G. Koósem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a L. Havasem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Boehringer Ingelheim RCV GmbH Co. KG Magyarországi Fióktelepe (dále jen „Boehringer Ingelheim“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací orgán pro správu daní a cel, Maďarsko) (dále jen „odvolací orgán“) z důvodu rozhodnutí, kterým tento orgán odmítl přiznat společnosti Boehringer Ingelheim nárok na odpočet z jejího základu daní z přidané hodnoty (DPH) příspěvků, které uhradila Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (orgán pro správu vnitrostátního fondu zdravotního pojištění, Maďarsko) (dále jen „státní zdravotní pojišťovna“ nebo „NEAK“)

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daní vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

4 Článek 90 této směrnice stanoví:

„1. Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daní se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

2. členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.“

5 Článek 273 uvedené směrnice stanoví:

„členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Maďarské právo

6 Ustanovení § 65 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) [Magyar Közlöny 2007/155. (XI.16.), dále jen „zákon o DPH“] stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytování služeb je základem daní, nestanoví-li tento zákon jinak,

peněžitě protiplnění, které oprávněná osoba získá nebo má získat od nabyvatele zboží, příjemce služby nebo této osoby, včetně dotací všeho druhu přímo vázaných k ceně dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

7 §lánek 77 tohoto zákona stanoví:

„1. V případě dodání zboží, poskytnutí služby nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, je změna nebo ukončení smlouvy, včetně neexistence a neplatnosti smlouvy, důvodem pro dodatečné snížení základu daně o výši zálohy nebo protiplnění, které byly nebo mají být zcela nebo zčásti vráceny.

[...]

4. Pokud po dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani za podmínek podrobně stanovených v rámci její obchodní politiky vrátí peněžní částku k propagačním účelům osobě bez ohledu na to, zda je osobou povinnou k dani, či nikoli, která zboží nebo službu, jejíž nabytí zakládá nárok na vrácení, nezískala přímo od uvedené osoby povinné k dani, může osoba povinná k dani uskutečňující vrácení dodatečně snížit základ daně u dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které jsou předmětem tohoto vrácení (plnění zakládající nárok na snížení základu daně), pokud:

a) dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné přímo osobě, která má nárok na vrácení (plnění, které zakládá nárok na vrácení) je uskutečněním zdanitelného plnění v tuzemsku a

b) částka, která má být vrácena, je nižší než výsledek vynásobení počtu plnění, která zakládají nárok na vrácení, nejnižší jednotkovou cenou, zvýšenou o daň, za dodané zboží nebo poskytnuté služby v rámci dotčeného propagačního opatření, ohledně všech plnění, která zakládají nárok na snížení základu daně.

5. Výše vrácené částky se při použití odstavce 4 považuje za částku, která zahrnuje také částku daně.“

8 Ustanovení § 78 odst. 3 a 4 uvedeného zákona zní:

„3. Pro účely použití § 77 odst. 4 je nezbytné, aby osoba povinná k dani, která provádí vrácení peněz, měla následující dokumenty:

a) kopii faktury znějící na jméno osoby, která má nárok na vrácení, prokazující uskutečnění plnění zakládajícího nárok na vrácení, a která jednoznačně dokládá, že dotčené plnění je zdanitelným plněním uskutečněným v tuzemsku, a

b) důkaz o bankovním převodu peněžních prostředků nebo platbě v hotovosti, který jednoznačně dokládá, že osoba povinná k dani, která vrací peněžní částku, vrátila částku stanovenou v rámci její obchodní politiky, osobě, která má na její vrácení nárok.

4. Doklad uvedený v odst. 3 písm. b) musí obsahovat následující údaje:

a) jméno, adresu a v případě, že se jedná o osobu povinnou k dani, daňové identifikační číslo osoby, která má nárok na vrácení.

b) údaj týkající se nároku na odpouštění u dotčeného plnění na základě přiznání podaného osobou, která má nárok na vrácení.“

9 Ustanovení § 195 adózási rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon ?. CL z roku 2017 o da?ovém ?ádu) stanoví:

„Orgán da?ové správy rozhodne, bez provedení kontroly, o opravném p?íznání da?ového poplatníka ve lh?t? patnácti dn? od jeho podání, pokud jediným d?vodem tohoto opravného p?íznání je, že ustanovení upravující da?ovou povinnost je v rozporu se základním zákonem nebo kogentním právním aktem Evropské unie, nebo pokud se jedná o obecn? závaznou vyhlášku obce, s jakýmkoli právním pravidlem, s výhradou, že v okamžiku podání opravného p?íznání nebylo ohledn? této otázky ještě zve?ejn?no rozhodnutí Ústavního soudu, Kúrie (Nejvyšší soud Ma?arska) nebo Soudního dvora Evropské unie, nebo pokud uvedené opravné p?íznání není v souladu s obsahem zve?ejn?ného rozhodnutí.“

10 Ustanovení § 17 odst. 4 biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (zákon ?. XCVIII z roku 2006 o obecných ustanoveních pro spolehlivé a ekonomicky rentabilní dodávky lé?ivých p?ípravk? a zdravotnických prost?edk? a o obchodování s lé?ivými p?ípravky, dále jen „Gyftv“) stanoví:

„Reklama na lé?ivé p?ípravky a výživu, které mohou být vydány lékárnou pouze na léka?ský p?edpis nebo které byly zapsány na seznam výrobk? dotovaných orgánem sociálního zabezpe?ení, jakož i reklama na zdravotnické prost?edky, které m?že proplácet orgán sociálního zabezpe?ení na léka?ský p?edpis, je zakázána.“

11 Ustanovení § 26 odst. 2, 5 a 6 Gyftv stanoví:

„2. Za ú?elem dodržení rozpo?tového rámce m?že [státní] zdravotní pojiš?ovna v souladu s pátým odstavcem uzav?ít smlouvu o úhrad? náklad? týkající se lé?ivých p?ípravk?, které jsou již dotovány nebo které byly nov? zapsány na seznam dotovaných lé?ivých p?ípravk?, kategorií jejich dotování, jejich indikací, jakož i lé?ivých p?ípravk?, které jsou dotovány z d?vod? spravedlnosti.

[...]

5. Povinný p?ísp?vek, který musí být hrazen na základ? smluv o úhrad? náklad? lze stanovit:

a) pom?rn? k dotaci na cenu, která byla zaplacená za každou množstevní jednotku prodanou za dotovanou kupní cenu,

b) na základ? rozdílu mezi celkovou výší dotací na kupní cenu vyplacených za jeden ?i více produkt? v pr?b?hu doby platnosti smlouvy, a mezní hodnotou stanovenou uvedenou smlouvou;

[...]

e) v souladu se souhrnem údaj? o p?ípravku na základ? rozdílu mezi skute?n? p?edeepsanými dávkami a referen?ní dávkou stanovenou ve smlouv? podle kritéria nákladové efektivity.

6. V p?ípad? individuáln? p?ipraveného lé?ivého p?ípravku lze ustanovení odst. 5 použít kumulativn?.“

12 Ustanovení § 28 odst. 1 Gyftv stanoví:

„Pro dotování léčivých přípravků, které byly přijaty na seznam léčivých přípravků dotovaných orgánem sociálního zabezpečení, může [státní] zdravotní pojišťovna použít následující způsoby financování:

[...]

c) smlouva o úhradě nákladů;

[...]“

13 Ustanovení § 30/A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (zákon ?. LXXXIII z roku 1997 o službách hrazených z veřejného zdravotního pojištění) stanovilo:

„[Státní] zdravotní pojišťovna může uzavřít s držitelem povolení pro uvádění na trh podle § 36 odst. 1 [Gyftv], jakož i s dodavatelem zdravotnických prostředků nebo poskytovatelem zdravotní péče, smlouvu o ceně, množství a požadavcích na kvalitu výrobků a péče, které mohou být uváděny na trh za dotovanou cenu, jakož i o dalších otázkách, které strany považují za důležité.“

14 Ustanovení § 11 odst. 1 törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozási igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [nařízení ?. 32/2004. (IV.26.) ministerstva zdravotnictví, sociálních věcí a rodiny o podmínkách zápisu registrovaných léčivých přípravků a potravin určených pro zvláštní potřeby na seznam výrobků dotovaných orgánem sociálního zabezpečení, jakož i změny zápisu nebo dotování] stanoví:

„V případě smluv o úhradě nákladů uvedených v § 26 Gyftv je objem dotování určen v závislosti na počtu pacientů, kteří by mohli být ošetřeni, s ohledem na prevalenci a incidenci dotývané nemoci, a to na návrh odborného zdravotnického kolegia.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

15 Boehringer Ingelheim je maarskou dceřinou společností farmaceutického podniku. Její hlavní činnost spočívá v uvádění dotovaných léčivých přípravků velkoobchodníkem, kteří je prodávají lékárnám, jež je následně distribuují pacientům.

16 V Maarsku je maloobchodní prodej léků, s výjimkou nemocnic, uskutečňován prostřednictvím lékáren. Lékárny se zásobují u velkoobchodníka a velkoobchodníci u společností distribuujících léky, jako je společnost Boehringer Ingelheim.

17 Léky mohou být dotovány NEAK, který používá systém „dotování kupní ceny“. Podle tohoto systému poskytuje NEAK dotaci na kupní cenu léků vydávaných na lékařský předpis, které proplácí orgán sociálního zabezpečení v rámci ambulantní zdravotní péče. Platba ceny dotovaného léku se následně dělí mezi NEAK a pacienta. Pacient zaplatí lékárně takzvanou „zbytkovou část“ ceny, která odpovídá rozdílu mezi cenou léku a vyšší dotace vyplacenou NEAK. Následně NEAK vyplatí lékárně dotčenou dotaci. Cena léků obdržená lékárnami, která tvoří základ DPH, má tedy dvě složky, a to jednak dotaci NEAK a jednak „zbytkovou část“ hrazenou pacientem. Lékárna musí tedy odvést DPH jak z částky zaplacené pacientem, tak z částky zaplacené NEAK.

18 NEAK rozhoduje, zda má být lék zapsán do seznamu dotovaných léků, na základě analýzy zohledňující různé aspekty, jako je politika veřejného zdraví, farmaceutická hlediska a nákladová efektivita, a poté stanoví vyšší dotace v závislosti na ceně stanovené distributorem, kterou je ve

v?ci v p?vodn?m ??izen? spole?nost Boehringer Ingelheim.

19 Boehringer Ingelheim uzav?ela s NEAK na období od 1. ??jna 2013 do 31. prosince 2017 „smlouvy o úhrad? náklad?“, aby zajistila, že lé?ivé p?ípravky, které distribuuje na ma?arském trhu, z?stanou dotovány. Podle t?chto smluv se Boehringer Ingelheim zavázala hradit NEAK za množství jí uvedených lé? na trh p?ísp?vky ve výši stanovené ve smlouvách, vybírané z obratu pocházejícího z prodeje t?chto lé?. Konkrétn? byla výše p?ísp?vk? vyjád?ena jako procento z hrubé výše dotace ze strany NEAK na základ? jednotek balení (krabi?ky) uvedených na trh za dotovanou cenu (p?ísp?vky podle systému platby za krabi?ku), nebo v p?ípad? n?kterých smluv, ve výši 100 %, pokud byl pro dot?ený výrobek p?ekro?en limit dotace ze strany NEAK (p?ísp?vky založené na horním limitu).

20 Uzav?ení t?chto smluv není povinné, ale poskytuje spole?nosti Boehringer Ingelheim záruku, že léky jí uvád?né na trh budou dotovány NEAK. Tyto smlouvy rovn?ž umož?ují NEAK zajistit nep?etržitý p?ístup k novým a moderním dotovaným lé?bám a zajistit p?i tom udržení rozpo?tové rovnováhy.

21 Ohledn? p?ísp?vk? uhrazených spole?ností Boehringer Ingelheim nep?edložil NEAK žádnou fakturu. Existuje však n?kolik dokument?, které umož?ují zp?tn? ov?it, že Boehringer Ingelheim na základ? t?chto smluv platby skute?n? provedla.

22 Dne 13. listopadu 2018 podala spole?nost Boehringer Ingelheim na základ? § 195 zákona ?. CL z roku 2017 o da?ovém ??izen? u ma?arských da?ových orgán? opravné p?iznání k DPH za období od 1. ??jna 2013 do 31. prosince 2017. Z titulu svého oprávn?ní provést opravu snížila Boehringer Ingelheim z d?vodu plateb uskute?n?ných ve prosp?ch NEAK na základ? smluv o úhrad? náklad? ?ástku DPH, která m?la být zaplacená za uvedené období, o 354 687 000 ma?arských forint? (HUF) (p?ibližn? 1 milion eur).

23 Ma?arský da?ový orgán prvního stupn? opravné p?iznání spole?nosti Boehringer Ingelheim zamítl a odmítl tak dodate?né snížení základu DPH.

24 Proti tomuto rozhodnutí podala Boehringer Ingelheim správní odvolání k odvolacímu ?editelství. Toto ?editelství potvrdilo rozhodnutí vydané v prvním stupni.

25 Odvolací ?editelství m?lo za to, že platby provedené spole?ností Boehringer Ingelheim ve prosp?ch NEAK nespĺ?ují podmínky stanovené v § 77 odst. 4 zákona o DPH pro snížení základu DPH. Podle názoru odvolacího ?editelství nelze totiž platby uskute?né spole?ností Boehringer Ingelheim považovat za vrácení a *posteriori* „za ú?elem propagace“, jelikož § 17 odst. 4 Gyftv zakazuje obchodní reklamu na lé?ivé p?ípravky zapsané na seznam výrobk? dotovaných orgánem sociálního zabezpe?ení. Krom? toho nebyly tyto platby poskytnuty spole?ností Boehringer Ingelheim „v souladu s podrobnými podmínkami stanovenými v její obchodní politice“, jelikož výše p?ísp?vk?, které byly odvád?ny na základ? smluv, nebyla stanovena farmaceutickou spole?ností, ale, v souladu s na?ízením, kolegiem zdravotnických odborník?.

26 Odvolací ředitelství dále uvedlo, že § 77 zákona o DPH zahrnuje všechny případy snížení základu daně uvedené v čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH a že nelze konstatovat porušení unijního práva, jelikož provedení této směrnice do vnitrostátního práva nevyžaduje, aby ustanovení vnitrostátního práva přebírala doslovně její výrazy. Směrnice o DPH stanoví pouze normativní cíle a ponechává vnitrostátnímu zákonodárci na rozhodnutí, jak jich dosáhnout. Odvolací ředitelství rovněž zdůraznilo, že rozsudek ze dne 20. prosince 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), kterým Soudní dvůr vyložil čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, není v projednávané věci použitelný, neboť uvedený rozsudek vycházel z odlišného skutkového stavu, než je situace, která nastala v projednávané věci.

27 Společnost *Boehringer Ingelheim* podala proti rozhodnutí maarského daňového orgánu žalobu k předkládajícímu soudu. V této žalobě uvedla, že částka, kterou zaplatila NEAK, jež je placena z jejího obrátu, vede podle čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ke snížení základu DPH, takže má nárok na vrácení DPH.

28 Předkládající soud se zaprvé táže, zda je v rámci sporu v přvodním řízení použitelný rozsudek ze dne 20. prosince 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), v němž měl Soudní dvůr za to, že slevy poskytnuté německým soukromým zdravotním pojišťovnám farmaceutickou společností vedou ke snížení základu DPH této společnosti, pokud velkoobchodníci dodávají léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám proplácena cena za nákup léčivých přípravků.

29 V této souvislosti předkládající soud uvádí, že maarský dotační režim je podobný dotačnímu režimu německého soukromého zdravotního pojištění, s tím rozdílem, že v Maarsku jsou příspěvky hrazeny NEAK, jakožto státní zdravotní pojišťovna, nikoli na základě závazného právního pravidla, ale na základě soukromoprávní smlouvy, jejíž uzavření je pro strany dobrovolné. Jakmile je však tato smlouva podepsána, má stejný důsledek jako právní úprava dotčená ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. prosince 2017 *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), a sice že *Boehringer Ingelheim* měla k dispozici pouze částku odpovídající prodejní ceně jejích výrobků pro lékárny sníženou o uvedenou slevu.

30 Předkládající soud má totiž za to, a opírá se při tom o body 41 až 43 rozsudku ze dne 20. prosince 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), že v projednávané věci musí být NEAK považována za konečného spotřebitele dodání uskutečného společnosti *Boehringer Ingelheim*, takže částka obdržená daňovou správou nemůže být vyšší než částka zaplacená konečným spotřebitelem. Pokud tedy část ceny výrobků osoba povinná k dani, a sice společnost *Boehringer Ingelheim*, nezískala z důvodu, že zaplatila příspěvek ve prospěch NEAK, cena těchto výrobků byla po uskutečnění plnění snížena ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Za těchto podmínek nemohla společnost *Boehringer Ingelheim* podle předkládajícího soudu volně nakládat s celkovou částkou ceny získané prodejem svých výrobků lékárnám nebo velkoobchodníkům.

31 Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr se však dosud nevyjádřil k otázce, zda snížení základu daně může být provedeno v případě, kdy přiznání slevy není povinné na základě ustanovení vnitrostátního práva, ale dochází k němu, jako v rámci sporu v přvodním řízení, dobrovolně.

32 Tento soud navíc uvádí, že důsledkem maarských právních předpisů je zbavení všech farmaceutických společností, které uzavřely takové smlouvy o úhradě nákladů, jakou jsou smlouvy dotčené v přvodním řízení, možnosti snížit dodatečně svůj základ DPH ohledně částky uhrazené ve prospěch NEAK. Z článku 90 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že základ daně se

příměně sníží za podmínek stanovených členskými státy. Soudní dvůr přitom dosud neupřesnil mez, kterou nelze překročit, aby tyto podmínky nepřetavovaly nepříměné omezení ve vztahu k cíli unijní právní úpravy.

33 Zadruhé předkládající soud připomíná, že jako podmínku pro dodatečné snížení základu daně vyžaduje maarská právní úprava předložení kopie faktury znějící na jméno osoby s nárokem na vrácení, která potvrzuje, že došlo k uskutečnění plnění základajícího nárok na vrácení, a která jasně dokládá, že předmětné plnění je zdanitelným plněním uíňým v tuzemsku, jakož i doklad o bankovním převodu nebo úhradě v hotovosti.

34 Předkládající soud v této souvislosti uvádí, že v projednávané věci nevystavil NEAK společnosti Boehringer Ingelheim žádnou fakturu; uvedená společnost má k dispozici pouze výzvu k úhradě, kterou jí zaslala NEAK, a bankovní doklad prokazující platbu odpovídající částky převodem. Uvádí však, že NEAK vypočetla částku příspěvku obsaženou ve výzvě k úhradě podle metody stanovené ve smlouvách na základě objemu léků prodaných během rozhodného období. Aťoli tedy nebyla faktura předložena, je transakce řádně doložena jinými dokumenty, jelikož údaje o smlouvách a objemu prodeje léků jsou veřejně přístupné a vyúťování dotací je založeno na úředních veřejných registrech. Předkládající soud rovněž zdrazuje, že NEAK je státní orgán zdravotního pojištění, a lze proto nepochybně předpokládat, že údaje, které uvedl ve své výzvě k úhradě, odpovídají skutečnosti.

35 Předkládající soud má za to, že článek 273 směrnice o DPH sice členským státům umožňuje uložit další povinnosti k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, avšak tyto povinnosti musí být příměné sledovanému cíli. Ve sporu v původním řízení se přitom nejednalo o riziko daňového úniku - maarský daňový orgán na to ostatně ani nepoukazoval - a správný výběr DPH mohl být zajištěn i bez faktury prostřednictvím jiných dokumentů umožňujících dodatečné ověření existence smluv o úhradě nákladů a uskutečněních platbách.

36 Soudní dvůr se však dosud nevyjádřil k formálním podmínkám vyžadovaným pro přiznání dodatečného snížení základu DPH a dokumentům, které musí být za tímto účelem předloženy.

37 Za těchto podmínek se Fvárosi Törvéyszék (dříve Fvárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (soud hlavního města Budapešti, dříve správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maarsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž farmaceutická společnost, která na základě smlouvy, jejíž uzavření není povinné, odvádí státnímu orgánu zdravotního pojištění část svého obrátu dosaženého z jejích prodejů farmaceutických výrobků, a která si tedy neponechává celé protiplnění za tyto výrobky, nemá nárok na následné snížení jejího základu DPH pouze z toho důvodu, že tyto platby nejsou prováděny podle podmínek stanovených touto společností předem v rámci její obchodní politiky a k naplnění hlavního cíle podpory prodeje?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být článek 273 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která pro dodatečné snížení základu daně vyžaduje, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla fakturu znějící na její jméno, která prokazuje skutečnou plnění zakládající nárok na vrácení, v případě, že existují jiné dokumenty, které náležitě dokládají plnění umožňující následné snížení základu daně, toto plnění spočívá na údajích, které lze *ex post* ověřit, a jsou řádně veřejně přístupné a oficiální, a umožňuje zajistit správný výběr daně.“

K pedběžným otázkám

K první otázce

38 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že farmaceutická společnost nemůže ze svého základu DPH odečíst část svého obrátu pocházející z prodeje léčivých přípravků dotovaných státní zdravotní pojišťovnou, kterou tomuto orgánu odvádí na základě smlouvy, kterou uzavřela s tímto orgánem, z důvodu, že částky uhrazené z tohoto titulu nebyly určeny na základě podmínek stanovených předem uvedenou společností v rámci její obchodní politiky, a že tyto platby nebyly provedeny za propagačním účelem.

39 Úvodem je třeba připomenout, že základní zásada systému DPH spočívá na skutečnosti, že DPH má zatížit pouze konečného spotřebitele a být zcela neutrální ve vztahu k osobám povinným k dani, které vystupují ve výrobním a distribučním procesu, jenž předchází fázi konečného zdanění, bez ohledu na počet skutečných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. května 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25).

40 Podle článku 73 směrnice o DPH tvoří základ daně v případě dodání zboží a poskytování služeb vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za tato plnění, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.

41 Z článku 90 odst. 1 směrnice o DPH, který se vztahuje na případy zrušení, vypovězení, celkového nebo částečného nezaplacení ceny či snížení ceny po datu skutečného plnění, vyplývá, že členské státy mají povinnost snížit základ daně, a tudíž částku DPH dlužnou osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečným přijatým protiplněním a jejímž důsledkem je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, kterou obdržela osoba povinná k dani [rozsudek ze dne 15. října 2020, E. (DPH – Snížení základu daně), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 21 a citovaná judikatura].

42 V bodě 46 rozsudku ze dne 20. prosince 2017 ve věci Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) Soudní dvůr rozhodl, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost soukromé zdravotní pojišťovně, je ve smyslu uvedeného článku snížením základu daně ve prospěch uvedené farmaceutické společnosti v situaci, kdy velkoobchodníci dodávají její léčivé přípravky lékárnám, které je vydávají osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, z něhož je takto pojištěným osobám hrazena cena za nákup léčivých přípravků.

43 V projednávané věci prodává společnost Boehringer Ingelheim na veřejném trhu léčivé přípravky dotované státní zdravotní pojišťovnou prostřednictvím velkoobchodníků lékárnám, jež je následně prodávají osobám, na něž se vztahuje toto pojištění, které hradí rozdíl mezi cenou

léku a výši dotace, kterou vyplácí státní zdravotní pojišťovna přímo lékárnám. Podle soukromoprávních smluv uzavřených se státní zdravotní pojišťovnou hradí společnost Boehringer Ingelheim tomuto orgánu za dotované léčivé přípravky, které uvádí na trh, příspěvky ve výši stanovené v těchto smlouvách placené z příjmů z prodeje těchto léčivých přípravků.

44 Jak uvedl předkládající soud, společnost Boehringer Ingelheim se uzavřením těchto smluv vzdává části protiplnění ze strany velkoobchodníka. Se směrnicí o DPH by tedy nebylo v souladu, pokud by byl základ pro výpočet DPH, k níž je povinna farmaceutická společnost jakožto osoba povinná k dani, vyšší než částka, kterou nakonec obdržela. Pokud by tomu tak bylo, nebyla by dodržena zásada neutrality DPH stran osob povinných k dani, mezi něž náleží farmaceutická společnost (rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 35).

45 Je třeba dodat, že skutečnost, že ve věci v původním řízení není primárním příjemcem dodávek dotčených léčivých přípravků státní zdravotní pojišťovna, která dodatečně hradí dotaci lékárně, ale sami pojišťovnici, již hradí zbytkovou část ceny lékárně, nemůže narušit primou souvislost mezi skutečným dodáním zboží a obdrženým protiplněním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 40).

46 Vzhledem k tomu, že lékárna musí odvést DPH z částky uhrazené pacientem, ale rovněž z částky, kterou jí vyplatí státní zdravotní pojišťovna za dotované léčivé přípravky, musí být poslední jmenovaná považována za konečného spotřebitele dodání skutečného farmaceutickou společností, která je osobou povinnou k DPH, takže částka obdržená orgánem daňové správy nemůže být vyšší než částka, kterou zaplatil konečný spotřebitel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 41).

47 Jelikož farmaceutická společnost neobdržela část protiplnění získaného prodejem svých léčivých přípravků z důvodu příspěvku, který odvádí státní zdravotní pojišťovna, jež hradí lékárnám část ceny těchto léčivých přípravků, je třeba mít za to, že cena těchto léčivých přípravků byla po skutečném plnění snížena ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

48 Tento výklad není zpochybněn okolností uvedenou předkládajícím soudem, že na rozdíl od skutkového stavu ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), musí být příspěvky hrazené společností Boehringer Ingelheim státní zdravotní pojišťovnou odváděny nikoli na základě zákonné povinnosti, ale na základě smluv, které tato společnost uzavřela s touto pojišťovnou.

49 Ze znění čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, ani z rozsudku ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006) totiž nevyplývá, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že jeho působnost je omezena na snížení ceny vyplývající ze zákonných povinností.

50 Uvedený výklad není vyvrácen ani argumenty maarské vlády, podle nichž v podstatě nemůže dojít ke „snížení ceny“ ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, jelikož neexistuje primá souvislost mezi protiplněním obdrženým společností Boehringer Ingelheim a příspěvky, které tato společnost odvádí státní zdravotní pojišťovně. Maarská vláda má v tomto ohledu za to, že příspěvky založené na horním limitu nemohou být považovány za „snížení ceny“ ve smyslu tohoto ustanovení, jelikož nejsou případy protiplnění za léčivé přípravky dodané v etžci plnění, ale jsou případy po určitou dobu maximální výši dotace poskytnuté státní zdravotní pojišťovnou a jsou veřejné povahy.

51 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle judikatury citované v bodě 41 výše je rozhodující pouze to, aby osoba povinná k dani nezískala za své výrobky celé protiplnění nebo jeho část. V projednávané věci společnost Boehringer Ingelheim nezískala za prodané léčivé přípravky celé protiplnění, ale pouze část konečné částky zaplacené velkoobchodníky, kterým prodávala své léčivé přípravky, po odečtení částek uhrazených státní zdravotní pojišovnou.

52 Kromě toho v případě snížení ceny po uskutečnění plnění čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy“.

53 I když toto ustanovení ponechává členským státům určitý prostor pro uvážení při přijímání opatření umožňujících určit částku snížení, Soudní dvůr rozhodl, že tato okolnost nemá vliv na přesnou a bezpodmínečnou povahu povinnosti povolit snížení základu daně v případech, které stanoví uvedené ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. června 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 50 a citovaná judikatura).

54 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že podmínky pro dodatečné snížení základu daně stanovené vnitrostátními právními předpisy, podle nichž musí být platby, které zakládají nárok na takové snížení, určeny na základě podmínek předem stanovených touto společností v rámci její obchodní politiky a musí být uskutečny za účelem propagace, by měly za následek, že všechny farmaceutické společnosti, které uzavřely smlouvy o úhradě nákladů se státní zdravotní pojišovnou, by byly zbaveny možnosti dodatečně snížit svůj základ daně z titulu příspěvků zaplacených této pojišovnou, a to i když skutečně došlo ke snížení ceny po uskutečnění plnění ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Nelze tedy mít za to, že uvedené podmínky spadají do prostoru pro uvážení, který mají členské státy na základě tohoto ustanovení.

55 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že farmaceutická společnost nemůže ze svého základu DPH odečíst část svého obratu pocházející z prodeje léčivých přípravků dotovaných státní zdravotní pojišovnou, kterou tomuto orgánu odvádí na základě smlouvy, kterou uzavřela s tímto orgánem, z důvodu, že částky uhrazené z tohoto titulu nebyly určeny na základě podmínek stanovených předem uvedenou společností v rámci její obchodní politiky, a že tyto platby nebyly provedeny za propagačním účelem.

Ke druhé otázce

56 Podstatou druhé otázky předkládacího soudu je, zda čl. 90 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže dodatečné snížení základu DPH na podmínku, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla k dispozici fakturu znějící na její jméno, která prokazuje provedení plnění, které zakládá nárok na uvedené vrácení, a to i když taková faktura nebyla vystavena a provedení tohoto plnění lze prokázat jinými způsoby.

57 Jak bylo připomenuto v bodě 52 tohoto rozsudku, čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH stanoví v případě snížení ceny po uskutečnění plnění, že základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.

58 Podle článku 273 této směrnice mohou členské státy uložit povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům, zejména za podmínky, že tato možnost nebude využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3 uvedené směrnice.

59 Vzhledem k tomu, že ustanovení čl. 90 odst. 1 a článku 273 směrnice o DPH neupřesují kromě jimi stanovených mezí podmínky ani povinnosti, které členské státy mohou stanovit, přiznávají jim tato ustanovení prostor pro uvážení, zejména pokud jde o formality, které musí osoby povinné k dani splňovat ve vztahu k daňovými orgány uvedených států, aby mohly snížit základ daně (rozsudek ze dne 11. června 2020, *Tratave*, C-672/19, EU:C:2020:464, bod 32 a citovaná judikatura).

60 Opatření, která mohou členské státy přijmout na základě článku 273 směrnice o DPH, se však mohou v zásadě odchýlit od dodržení pravidel týkajících se základu daně jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (rozsudek ze dne 26. ledna 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28).

61 Je tedy třeba, aby se formality, které musí osoby povinné k dani splnit k uplatnění nároku na snížení základu DPH před daňovými orgány, omezovaly na formality, které umožňují doložit, že po uzavření transakce s konečnou platností neobdrží protiplnění nebo jeho část. V tomto ohledu vnitrostátním soudem přísluší ověřit, zda je tomu tak u formalit vyžadovaných dotyčným členským státem (rozsudek ze dne 11. června 2020, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 37 a citovaná judikatura).

62 V projednávané věci může takový požadavek, jako je požadavek dotčený ve věci v původním řízení, který podmiňuje přiměřené snížení základu daně v případě snížení ceny po uskutečnění plnění tím, aby osoba povinná k dani měla kopii faktury znějící na její jméno, která prokazuje uskutečnění plnění zakládajícího nárok na vrácení daně, v zásadě působí jak k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, tak k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, a sleduje tak cíle uvedené v článku 273 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33).

63 Jelikož je však držení faktury ve vnitrostátním právu podmínkou *sine qua non* pro snížení základu daně, je neutralita DPH narušena, pokud je pro osobu povinnou k dani nemožné nebo nadměrně obtížné získat takovou fakturu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 38).

64 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost Boehringer Ingelheim nemá k dispozici faktury týkající se plateb, které provedla ve prospěch státní zdravotní pojiškovny, jelikož ta vydala pouze výzvu k úhradě.

65 V takovém případě zásady neutrality DPH a proporcionality vyžadují, aby dotyčný členský stát umožnil osobě povinné k dani prokázat před vnitrostátními daňovými orgány jiným způsobem, že plnění zakládající nárok na snížení základu daně bylo skutečně provedeno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. ledna 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 40). Je tomu tak tím spíše, pokud, tak jako v projednávané věci, k dotčené transakci došlo ve vztahu ke státnímu subjektu.

66 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 90 odst. 1 a článek 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže dodatečné snížení základu DPH na podmínku, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla k dispozici fakturu znějící na její jméno, která prokazuje provedení plnění, které zakládá nárok na uvedené vrácení, a to i když taková faktura nebyla vystavena a provedení tohoto plnění lze prokázat jinými způsoby.

K nákladům řízení

67 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

1) Článek 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že farmaceutická společnost nemůže ze svého základu daně z přidané hodnoty odečíst část svého obrátu pocházející z prodeje léčivých přípravků dotovaných státní zdravotní pojišťovnou, kterou tomuto orgánu odvádí na základě smlouvy, již uzavřela s tímto orgánem, z důvodu, že částky uhrazené z tohoto titulu nebyly určeny na základě podmínek stanovených předem uvedenou společností v rámci její obchodní politiky, a že tyto platby nebyly provedeny za propagačním účelem.

2) Článek 90 odst. 1 a článek 273 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která váže dodatečné snížení základu daně z přidané hodnoty na podmínku, aby osoba povinná k dani, která má nárok na vrácení, měla k dispozici fakturu znějící na její jméno, která prokazuje provedení plnění, které zakládá nárok na uvedené vrácení, a to i když taková faktura nebyla vystavena a provedení tohoto plnění lze prokázat jinými způsoby.

Podpisy

*— Jednací jazyk: maďarština.