

62016CC0462

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

EVGENIJE TANŮEVA

přednesené dne 11. července 2017 (1)

Věc C-462/16

Finanzamt Bingen – Alzey

proti

Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Daž z přidané hodnoty – Dodání léčivých přípravků uskutečněné výrobcem maloobchodníkem prostřednictvím velkoobchodníka – Články 73 a 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty – Základ daně – Zákonná povinnost výrobce poskytnout slevu vázanou na prodejní cenu – Správce daně členského státu, který zachází se slevou jako se snížením ceny s ohledem na uskutečňovanou plnění týkající se zákonných (veřejných) zdravotních pojišťoven, ale nikoliv soukromých zdravotních pojišťoven – Zásady vypracované ve věci C-317/94, Elida Gibbs – Zásada rovného zacházení“

I. Úvod

1.

Společnost *Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG* (dále jen „*Boehringer*“), která je výrobcem farmaceutických výrobků nacházejícím se na začátku dodavatelského řetězce, je podle německého právního předpisu povinna po uskutečnění plnění poskytnout slevu z ceny, která je vázána na cenu jeho výrobků. Věc v původním řízení vyžaduje posouzení, zda je s právem EU slučitelné, aby *Finanzamt Bingen-Alzey* (správce daně v Bingen-Alzey, dále jen „*správce daně členského státu*“) umožnil společnosti *Boehringer*, aby při výpočtu základu daně pro účely DPH zohlednila tuto slevu, pokud jde o dodání farmaceutických výrobků uskutečněná v rámci veřejného zdravotního pojištění, ale nezohlednila ji u dodání v rámci soukromého zdravotního pojištění.

2.

Tato otázka byla položena v předkládacím rozhodnutí *Bundesfinanzhof* (Spolkový finanční soud, Německo) a vyžaduje výklad článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (2). *Bundesfinanzhof* (Spolkový finanční soud) má za to, že rozsudek Soudního dvora ve věci *Elida Gibbs* (3) má zásadní význam pro vyřešení tohoto sporu. Ve věci *Elida Gibbs* bylo konstatováno, že sleva, kterou poskytla společnost nacházející se na začátku dodavatelského řetězce konečnému spotřebiteli svých výrobků, který se nacházel v rámci téhož dodavatelského řetězce, a to prostřednictvím systému předložení poukázek ze strany konečného spotřebitele namísto vrácení části ceny konečnému spotřebiteli, snížila základ daně z hlediska DPH na plnění uskutečněná touto společností, přestože mezi ní a

konečným spotřebitelem neexistoval žádný smluvní vztah.

3.

Podle předkládajícího soudu jsou veřejné zdravotní pojišťovny konečnými spotřebiteli v dodavatelském řetězci farmaceutických výrobků společnosti Boehringer a soukromé zdravotní pojišťovny jimi nejsou. Ospravedlňuje tento rozdíl odmítnutí správce daně švýcarského státu snížit základ daně, pokud jde o dodání dotčených výrobků soukromým zdravotním pojišťovnám?

4.

Dospěl jsem k závěru, že neospravedlňuje.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5.

Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně 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.“

6.

Článek 90 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

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

B. Vnitrostátní právo

1. Zákon o dani z obratu

7.

Podle druhé vety § 10 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) zahrnuje odměna veškeré výdaje příjemce (bez daně z obratu), které vydá za účelem získání dotčeného plnění.

8.

Podle první vety § 17 odst. 1 UStG je obchodník, který uskutečnil plnění, při vzniku základu pro výpočet zdanitelného plnění povinen upravit odpovídajícím způsobem výši dlužné částky daně.

2. Zákon o zdravotním pojištění

9.

Podle první vety § 2 odst. 1 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (pátá kniha zákoníku sociálního zabezpečení, dále jen „SGB V“) mají (veřejné) zdravotní pojišťovny poskytovat osobám, které

pojišťují, služby stanovené zákonem. Podle první vety § 2 odst. 2 SGB V jsou pojištníci v zásadě oprávněni přijímat služby jako veřejné služby. Podle druhé vety § 2 odst. 2 SGB V uzavírají (veřejné) zdravotní pojiškovny smlouvy o poskytování veřejných služeb s poskytovateli služeb, jako jsou lékárny. Podle ustanovení § 129 SGB V musí existovat rámcová smlouva o dodání léčivých přípravků mezi vnitrostátním sdružením veřejných zdravotních pojišoven a vnitrostátním sdružením lékáren.

10.

Podle první až čtvrté vety § 130a odst. 1 SGB V obdrží veřejné zdravotní pojiškovny od lékáren na léčivé přípravky vydané a hrazené uvedenými pojiškovnami v zásadě 7 % slevu z prodejní ceny farmaceutické společnosti bez DPH. Farmaceutické společnosti, jako je Boehringer, jsou povinny tuto slevu lékárnám proplatit.

11.

Další ustanovení § 130a SGB V upravují platební lhůty, jakož i výši slevy ve zvláštních případech.

12.

Naproti tomu soukromé pojištěné osoby uhradí cenu za farmaceutické výrobky společnosti Boehringer v lékárnách a poté požadují proplacení svých nákladů u soukromé zdravotní pojiškovny, u které jsou pojištěni.

13.

Nicméně pokud jde o léčivé přípravky vydávané pouze na lékařský předpis, podle § 1 Gesetz über Rabatte für Arzneimittel (zákon o slevách na léčivé přípravky, dále jen „AMRabG“), ze dne 22. prosince 2010, poskytují farmaceutické společnosti jako Boehringer slevu soukromým zdravotním pojišovnám, pokud tyto pojiškovny proplácí soukromým pojištěncům léky na předpis, ať už částečně nebo v plné výši. Sleva, kterou poskytují soukromým zdravotním pojišovnám společnosti, jako je Boehringer, je popsána v předkládacím rozhodnutí tak, že je poskytována při vrácení sazby na základě § 130a odst. 1, 1a), 2, 3, 3a a 3b SGB V.

14.

Podle judikatury Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) je základ daně pro účely daně z obratu snížen o slevy poskytované společnostmi, jako je Boehringer, lékárnám a velkoobchodníkům ve vztahu k veřejným zdravotním pojišovnám.

III. Skutkové okolnosti v původním řízení a předběžná otázka

15.

Boehringer je farmaceutická společnost, která vyrábí léčivé přípravky a dodává tyto výrobky podléhající dani lékárnám prostřednictvím velkoobchodníků. Tuto činnost provozovala v roce 2011, tedy v předmětném roce v této věci.

16.

Lékárny v Německu vydávají farmaceutické výrobky od společnosti Boehringer osobám se zákonným (veřejným) zdravotním pojištěním na základě rámcové smlouvy uzavřené s vnitrostátním sdružením veřejných zdravotních pojišoven. Farmaceutické výrobky jsou dodávány veřejným zdravotním pojišovnám lékárnami, které je dávají k dispozici pojištěným osobám.

Lékárny poskytují ve veřejném zdravotním pojiš?ovnám slevu z ceny lé?ivých p?ípravk?. Spole?nost Boehringer, jako farmaceutická spole?nost, je povinna podle § 130a odst. 1 SGB V proplatit lékárnám – nebo velkoobchodník?m, pokud se jich to týká – tuto slevu. Správce dan? považuje tuto slevu pro účely dan? z obratu za snížení odm?ny.

17.

Lékárny vydávají farmaceutické výrobky osobám se soukromým zdravotním pojiš?ním na základ? individuálních smluv, které s nimi uzav?ely. Na rozdíl od veřejných zdravotních pojiš?oven soukromé zdravotní pojiš?ovny samy nejsou v postavení zákazníka, pokud jde o lé?ivé p?ípravky, nýbrž pouze proplácejí osobám, které jsou u nich pojiš?ny, náklady, které t?mto osobám vznikly p?i nákupu farmaceutických výrobk?. Farmaceutické spole?nosti, jako je Boehringer, jsou v souladu s odstavcem 1 AMRabG poté povinny poskytnout soukromým zdravotním pojiš?ovnám slevu z ceny lé?ivého p?ípravku. Správce dan? ?lenského státu tuto slevu nepovažuje za snížení odm?ny pro účely dan? z obratu. Pokud osoba krytá soukromým pojiš?ním nepožaduje proplacení, Boehringer nesmí zaplatit žádnou slevu podle § 1 AMRabG ve spojení s § 130a SGB V (4).

18.

V roce 2011 spole?nost Boehringer poskytla požadované slevy soukromým zdravotním pojiš?ovnám, a i tak je ve svém da?ovém p?iznání zohlednila jako zm?nu základu pro výpo?et svých dodání farmaceutických výrobk? obchodník?m s farmaceutickými výrobky. V d?sledku zvláštní kontroly dan? z obratu vydal správce dan? ?lenského státu dodate?ný platební vým?r k dani z obratu, ve kterém tyto slevy nebyly zohledn?ny jako snížení odm?ny. Námitka, kterou proti uvedenému vým?ru vznesla spole?nost Boehringer, byla neúspěšná.

19.

Spole?nost Boehringer proto podala žalobu k Finanzgericht (finan?ní soud). Finanzgericht (finan?ní soud) upravil platební vým?r k dani z obratu s ohledem na slevu poskytnutou po prodeji soukromým zdravotním pojiš?ovnám takovým zp?sobem, že obrat byl posuzován ve prosp?ch spole?nosti Boehringer na základ? posouzení ro?ní dan? z obratu. Správce dan? ?lenského státu podal proti tomuto rozsudku opravný prost?edek k Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud).

20.

Pátý senát Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) položil následující p?edb?žnou otázku.

„Je farmaceutická spole?nost, která dodává lé?ivé p?ípravky, oprávn?na na základ? judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 24. ?íjna 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení snížit základ dan? podle ?lánku 90 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty v p?ípad?, že

–

tyto lé?ivé p?ípravky dodává lékárnám prost?ednictvím velkoobchodník?,

–

lékárny skute??ují dodání t?chto p?ípravk?, která podléhají dani, osobám, které mají uzav?ené soukromé zdravotní pojiš?ní,

—
pojistitel pojištění léčebných výloh (soukromá zdravotní pojišťovna) proplácí svým pojištěncům výdaje za nákup léčivých přípravků a

—
farmaceutická společnost je na základě právní úpravy povinna uhradit ‚slevu‘ soukromé zdravotní pojišťovně“

21.

Písemná vyjádření doručily k Soudnímu dvoru společnost Boehringer, vlády Německa a Spojeného království a Evropská komise. Jednání se nekonalo.

IV. Shrnutí argumentů

A. Společnost Boehringer a Evropská komise

22.

Společnost Boehringer a Komise tvrdí, že došlo k porušení zásady rovného zacházení (příjemž první jmenovaná se opírá konkrétně o článek 20 Listiny základních práv Evropské unie), aniž by předložily jakékoliv objektivní odůvodnění.

23.

Bez ohledu na výše uvedené společnost Boehringer tvrdí, že stejný výsledek vyplývá z článku 73 směrnice 2006/112 vykládaného ve světle rozhodnutí Soudního dvora ve věci Glawe (5). V tomto případě Soudní dvůr rozhodl, že v případě hracích automatů, které byly v souladu s povinnostmi závazně stanovenými zákonem nastaveny tak, že v průměru vyplácely jako výhru přinejmenším 60 % provedených sázek, tvořila protiplnění reálně obdržené provozovatelem podle předchůdce článku 73 směrnice 2006/112 (6) za poskytnutí přístrojů pouze ta část sázek, s níž mohl provozovatel skutečně sám nakládat. (7)

24.

Podle názoru společnosti Boehringer to znamená, že sleva poskytnutá společností Boehringer soukromým zdravotním pojišťovnám musí být rovněž zohledněna vzhledem k tomu, že částka snížení je jasná a předem stanovená a že společnost Boehringer je podle německého práva povinna proplatit pevnou část prodejní ceny svých farmaceutických výrobků soukromým zdravotním pojišťovnám.

25.

Společnost Boehringer a Komise se rovněž opírají o článek 90 směrnice 2006/112, jak je vyložen ve věci Elida Gibbs, a vyvracejí argumenty předložené v písemných vyjádřeních Německa a Spojeného království, podle nichž z rozsudku ve věci Elida Gibbs a následujících rozsudků jako je Ibero Tours (8) (diskutovaných v bodech 35 až 39 níže), vyplývá tvrzení, že platby uskutečněné subjektu stojícímu mimo dodavatelský řetězec, jako je soukromá zdravotní pojišťovna, nelze považovat za snížení ceny po uskutečnění dodání podle článku 90 směrnice 2006/112.

26.

Podle názoru společnosti Boehringer a Komise se subjekt, který nabízí slevu konečnému spotřebiteli, nemusí nacházet na zátku hodnotového řetězce. Primárním faktorem při určení základu daně je částka skutečně obdržená dodavatelem, a nikoliv částka vynaložená příjemcem plnění (9). Jak společnost Boehringer, tak Komise se dovolávají zásady daňové neutrality (10). Komise poznamenává, že z ekonomického hlediska neexistuje rozdíl v postavení soukromých a veřejných zdravotních pojišťoven.

27.

Komise tvrdí, že cílem německého zákona o slevách na farmaceutické výrobky je zabezpečit rovné zacházení s veřejnými a soukromými zdravotními pojišťovнами (11). Komise tvrdí, že toto je nutno vztahovat i na DPH.

B. Německo a Spojené království

28.

Jak již bylo uvedeno, Německo i Spojené království zastávají názor, že zjištění v rozsudku ve věci Elida Gibbs, podle kterého není třeba, aby existoval jakýkoliv smluvní vztah mezi konečným spotřebitelem a osobou povinnou k dani před tím, než se lze při výpočtu základu daně zohlednit slevy z cen poskytnuté poslední uvedeným konečnému spotřebiteli, podléhá skutečnosti, že osoba povinná k dani je součástí řetězce plnění, na jehož konci se nachází konečný spotřebitel. Německo a Spojené království tvrdí, že tato analýza je podpořena rozsudkem Soudního dvora ve věci Ibero Tours (projednávaným níže v bodech 35 až 39) (12), a Spojené království dále zdrazňuje, že zásady z rozsudku ve věci Elida Gibbs byly znovu potvrzeny ve věci Komise v. Německo (13).

29.

Německo a Spojené království připomínají, že o protiplnění se může jednat pouze tehdy, pokud existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím a získanou protihodnotou (14), a že mezi společnostmi Boehringer a soukromými zdravotními pojišťovnými neexistuje taková vazba. Článek 73 směrnice 2006/112 musí být podle jejich názoru vykládán v souladu se základní zásadou, podle které je cílem systému DPH zdanění pouze konečného spotřebitele (15). Základ daně zahrnuje protiplnění skutečně přijaté osobou povinnou k dani, a nikoli hodnotu určenou podle objektivních kritérií (16). Německo poznamenává, že podle judikatury Soudního dvora je určujícím faktorem, pokud jde o protiplnění, existence dohody mezi stranami o vzájemném plnění, při němž platba přijatá jednou stranou je skutečnou a faktickou protihodnotou za zboží dodané druhé straně (17). Protiplnění, které obdržela společnost Boehringer, tedy zůstává s ohledem na plnění soukromé pojišťovným osobám částkou, kterou obdržela od prvního příjemce v dodavatelském řetězci, tedy od jejích klientských lékáren nebo případně od velkoobchodníků.

30.

Spojené království dodává, že platby provedené společnostmi Boehringer nemohou být považovány za dotace podle článku 73 směrnice 2006/112 (18) a že článek 90 směrnice 2006/112 se nemůže vztahovat na situaci, kdy vnitrostátní právo vyžaduje, aby dodavatel zaplatil příspěvek, poplatek, nebo daň (např. za úelem podpory soukromého poskytování zdravotní péče). Spojené království má za to, že soukromé zdravotní pojišťovny nejsou zákazníci nebo třetími osobami. Německo dodává, že čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112, který vylučuje ze základu daně slevy a rabaty poskytnuté příjemci, které obdrží v okamžiku uskutečnění plnění, není relevantní pro spor v původním řízení, a dále tvrdí, že spor v původním řízení se podobá sporům, ve kterých Soudní

dv?r rozhodl, že základem dan? z prodej? zaplacených kreditní kartou z?stává celková prodejní cena, jestliže osoba povinná k dani p?ijme jako protipln?ní za služby kreditní karty od poskytovatele ú?ru ?ástku nižší, než je celková prodejní cena (19).

31.

Pokud jde o údajné porušení zásady rovného zacházení a da?ové neutrality, N?mecko a Spojené království mají za to, že sleva uhrazená společností Boehringer lékárnám (a p?ípadn? velkoobchodník?m) v oblasti dodání farmaceutických výrobk? prostřednictvím veřejných zdravotních pojišťoven není srovnatelná se slevou uhrazenou společností Boehringer soukromým zdravotním pojišťovnám (20). N?mecko dodává, že neexistuje riziko narušení hospodá?ské sout?že; farmaceutické výrobky dodávané osobám krytým veřejným zdravotním pojišťovním nekonkurují farmaceutickým výrobk?m dodávaným soukrom? pojišťovým osobám. Vzhledem k tomu, že tyto dv? situace nejsou srovnatelné, není t?eba se dle názoru N?mecka zabývat tím, zda jsou objektivn? od?vodn?né. Spojené království tvrdí, že je t?eba dodržet volbu unijního normotv?rce, pokud jde o zp?sob, jakým je t?eba zacházet s pln?ními.

32.

Spojené království dodává, že zásada da?ové neutrality, která odráží společný systém DPH a má za cíl zdanit pouze kone?ného spot?ebitele, není pravidlem primárního práva, které samo o sob? umož?uje ur?it základ dan? ve smyslu ?lánk? 73 a 90 (21).

V. Posouzení

33.

Na p?edb?žnou otázku je t?eba odpov?d?t kladn? z následujícího d?vodu.

34.

Domnívám se, že podstata vývoje práva v rozsudku ve v?ci Elida Gibbs spo?ívala pouze v konstatování, že není nutné, aby osoba povinná k dani byla smluvn? spojena s p?ímým p?íjemcem snížení ceny p?ed tím, než se toto snížení stane slevou po uskute?nění pln?ní pro ú?ely ?lánku 90 sm?rnice 2006/112 (22). Neexistence smluvního vztahu mezi společností Boehringer a soukromými zdravotními pojišťovnami, jimž je podle n?meckého práva povinna poskytnout po uskute?nění koup? slevu vázanou na cenu, je tedy rovn?ž irrelevantní ve v?ci v p?vodním ?ízení, pokud jde o použitelnost ?lánku 90 sm?rnice 2006/112.

35.

Krom? toho nemohu z rozsudku Soudního dvora ve v?ci Ibero Tour (23) vyvodit jakékoliv výslovné zjišť?ní nebo nezbytný d?sledek, že pravidlo Elida Gibbs se použije pouze v p?ípád?, že p?íjemce slevy je kone?ným spot?ebitelem v dodavatelském ?et?zci za?ínajícím osobou povinnou k dani, která poskytuje slevu. Soudní dv?r totiž rozhodl, že ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs není uvedeno, že by pravidlo m?lo být vykládáno restriktivn? a že rozsudek podporuje zn?ní ?l. 11 ?ásti C odst. 1 šesté sm?rnice o DPH (24) (nyní ?lánek 90 sm?rnice 2006/112), který p?edpokládá, že následná úprava smluvních vztah? není nezbytná (25).

36.

Ibero Tours, která v uvedeném p?ípádu byla osobou povinnou k dani, byla cestovní kancelá?, která poskytovala služby jako zprost?edkovatelka mezi organizátory turistických zájezd? a jejich klienty („cestující“). Na rozdíl od projednávaného p?ípádu, který zahrnuje dodavatelský ?et?zec,

zahrnoval dotčený případ pouze jedině plnění. Společnost Ibero Tours obdržela od organizátorů turistických zájezdů provizi za své služby zprostředkovatele v tomto jediném plnění a část z těchto provizí použila k účelnému poskytování dotací cestujícím, takže částka, kterou organizátor turistických zájezdů obdržel, byla vyšší než částka zaplacená cestujícími. Společnost Ibero Tours tvrdila na základě věci Elida Gibbs, že slevy, které poskytla cestujícím, měly být odečteny od provize společnosti Ibero Tours obdržené od organizátorů turistických zájezdů za účelem výpočtu základu daně pro plnění společnosti Ibero Tours.

37.

Žádost společnosti Ibero Tours byla v podstatě zamítnuta, jelikož Soudní dvůr považoval tuto společnost za zprostředkovatele pouze jediného plnění, spíše než za součást řetězce plnění. V rozsudku ve věci Ibero Tours Soudní dvůr upozornil na to, že protiplnění, které získala osoba povinná k dani, jež se nacházela na řele dodavatelského řetězce ve věci Elida Gibbs, bylo ve skutečnosti sníženo o slevu, kterou tato osoba povinná k dani poskytovala přímo konečnému spotřebiteli skrze systém poukázek (26), zatímco společnost Ibero Tours byla povinna uhradit organizátorovi turistických zájezdů smlouvenou cenu za jeho cestovní služby nezávisle na případné slevě, kterou se společnost Ibero Tours rozhodla poskytnout cestujícím (27). V případě Ibero Tours nic neovlivnilo ani protiplnění, které získala Ibero Tours za své zprostředkovatelské služby. Taková sleva z ceny tudíž nevede podle článku 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice (nyní článek 73 směrnice 2006/112) ke snížení základu daně u zprostředkovaného plnění ani u služeb poskytovaných cestovní kanceláří (28).

38.

Rozhodnutí v rozsudku ve věci Ibero Tours, že organizátor turistických zájezdů se „nenachází na řele řetězce plnění vzhledem k tomu, že poskytuje své služby přímo konečnému spotřebiteli“ si proto vykládám tak, že pouze potvrzuje skutečnost, že Ibero Tours v uvedeném případě poskytla pouze zprostředkovatelskou službu k jedinému plnění (29). Společnost Boehringer není zjevně ve stejné pozici.

39.

Kromě toho osoby povinné k dani jak ve věci Elida Gibbs, tak Ibero Tours neposkytovaly slevy v důsledku legislativního zásahu, který by je k tomu zavázal a byl by nadto vázán na cenu plnění. Ze spisu nicméně vyplývá, že v případě společnosti Boehringer tomu tak bylo.

40.

Domnívám se proto, že společnost Boehringer v souladu s judikaturou Soudního dvora „nemohla volně nakládat s celkovou částkou“ ceny získané při prvním prodeji svých výrobků lékárnám nebo velkoobchodníkům (30). Nejvíce se společnost Boehringer jeví být „pouze dočasným uschovatelem“ (31) částí z obdržené částky, kterou je povinna proplatit později veřejným a soukromým zdravotním pojišťovnám jako slevu a která je, což je důležité, vázána na cenu dodaných farmaceutických výrobků.

41.

Soudní dvůr dospěl k takovému závěru v rozsudku ve věci International Bingo Technology v kontextu legislativního zásahu do částky, která byla vyplacena jako výhra pro karetní hru bingo (32). Soudní dvůr rozhodl, že „jelikož část prodejní ceny karet, která je vyplácena hráčům formou výher, je stanovena předem a je závazná, nemůže být považována za protiplnění obdržené poskytnutím hry za plnění, které poskytl“ (33).

42.

Vzhledem k tomu, že se články 73 i 90 směrnice o DPH týkají složek „základu daně“, nevidím žádný důvod, proč by rozhodnutí přijaté v kontextu významu „protiplnění“ podle článku 73 ve věci International Bingo Technology nemohlo být použito na výklad „je-li [cena] snížena“ podle článku 90 (34). Dále bych dodal, že ani nevystává otázka, zda společnost Boehringer provádí platby soukromým zdravotním pojišťovnám jako protiplnění za nějakou službu (35). Je zjevné, že v projednávaném případě tomu tak není.

43.

Je pravda, že Soudní dvůr uvedl, že „se stěžejí jeví jako vhodné vyvodit obecné závěry“ ze zdanění plnění v oblasti her „za účelem jejich uplatnění na obecné zdanění dodání zboží“ (36). Nemám však za to, že se tyto připomínky dotýkají okolností, za kterých zasahují právní předpisy členského státu, aby přiměly osobu povinnou k dani snížit cenu, kterou nakonec obdrží za plnění v poměru k ceně tohoto plnění prostřednictvím povinných plateb uhrazených konečnému spotřebiteli nebo třetí osobou. Soudní dvůr ve věci Town and County Factors rozhodl, že celá částka vstupních poplatků obdržených provozovatelem hry, pokud se provozovatel rozhodl vyplatit cenu, představuje základ daně z dané hry, částečně z toho důvodu, že neexistovala žádná kogentní ustanovení právních předpisů, podle kterých by určité procento sázek hráče muselo být vyplaceno (37).

44.

Uvažování o soukromé pojišťovně osobách spíše než o jejich soukromých zdravotních pojišťovnách jako o konečných spotřebitelích v dodavatelském řetězci lze považovat za právní fikci, zejména tehdy, je-li DPH, kterou tyto osoby platí lékárnám, tímto osobám proplacena v rámci úhrady poskytnuté soukromými zdravotními pojišťovnami. Soudní dvůr konečně rozhodl, že „základním kritériem pro použití společného systému DPH je zohlednění hospodářské reality“ (38).

45.

Platby uskutečněné v místě nákupu lze tedy považovat za protiplnění poskytnuté třetí stranou podle článku 73 směrnice 2006/112, pokud taková třetí strana požádá o úhradu od soukromé zdravotní pojišťovny, a podle německého práva vznikne společnosti Boehringer povinnost poskytnout slevu stanovenou v odstavci 1 AMRabG. Na základě této analýzy může být soukromá zdravotní pojišťovna považována za konečného spotřebitele plnění uskutečněného společností Boehringer, jakožto osobou povinnou k dani, takže částka DPH, kterou vybírá správce daně, bude přesně odpovídat částce DPH přiznané na fakturu a zaplacené konečným spotřebitelem (39). Skutečnost, že soukromá zdravotní pojišťovna není primárním příjemcem léčivých přípravků dodaných společností Boehringer, nezpochybňuje primární vztah, který je dán mezi dodáním tohoto zboží a obdrženým protiplněním (40).

46.

Přístup, který obhájí, nebude mít za následek situaci, ve které správci daní vyberou částku, která převyšuje daň, která byla zaplacená společností Boehringer, jakožto osobou povinnou k dani (41). Bude tak navíc dodržena základní zásada DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečným přijatým protiplněním (42), důsledkem čehož je s ohledem na článek 90 směrnice 2006/112/ES požadavek snížit základ daně kdykoli po uskutečnění plnění, když osoba povinná k dani neobdrží část nebo celé protiplnění (43).

47.

Konečně i skutečnost, že článek 90 směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v souladu se zásadou rovného zacházení, jak je uvedena v článku 20 Listiny, hovoří ve prospěch kladné odpovědi na předběžnou otázku. Bez ohledu na skutečnost, zda si dodání soukromě hrazených a veřejně hrazených farmaceutických výrobků konkurují či nikoliv, Soudní dvůr rozhodl, že zásada rovného zacházení se v daňové oblasti nevztahuje pouze na zásadu daňové neutrality mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, ale může být porušena dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci v jiných vztazích (44). Poznámám, že předkládací rozhodnutí uvádí, že dotčené dvě slevy lze rozlišit pouze na základě technických znaků, aťkoliv zacházení s nimi pro účely DPH se podstatně liší.

48.

Ve světle předmětu článku 90 směrnice 2006/112 a jeho cíle, kterým je zajistit, aby základem daně z přidané hodnoty bylo skutečně obdržené protiplnění, ve spojení se zásadami a cíli oblasti DPH, jsem toho názoru (45), že uplatnění DPH na farmaceutická dodání veřejným pojištěncům a soukromým pojištěncům jsou srovnatelné situace, s kterými je zacházeno odlišně, aniž se toto rozlišování jeví jako objektivně odvoditelné (46).

49.

Na závěr souhlasím s tím, že DPH je nepřímou daní ze spotřeby, kterou nese spotřebitel, a že hospodářský subjekt povinný k dani přitom jedná „pouze“ jako výrobce daně na účet státu (47). Přikláním se tedy k názoru, že „v případě jiného neslučitelného rozdílu by požadavek, aby vyměřená částka DPH byla správným podílem skutečné hodnoty obdržené nakonec dodavatelem (a pro zetřec jako celek, konečné ceny), měl převážit nad strukturálními požadavky. Jinak řečeno, naplnění cíle je důležitější než provedení prostředků určených k jeho dosažení“ (48).

VI. Závěry

50.

Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl takto:

„Na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 24. října 1996 ve věci Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a s ohledem na unijní zásadu rovného zacházení je farmaceutická společnost, která dodává léčivé přípravky, oprávněna snížit základ daně podle článku 90 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v případě, že

tyto léčivé přípravky dodává lékárnám prostřednictvím velkoobchodníků,

–

lékárny uskutečňují dodání těchto přípravků, která podléhají dani, osobám, které mají uzavřené soukromé zdravotní pojištění,

–

pojistitel pojištění léčebných výloh (soukromá zdravotní pojišťovna) proplácí svým pojištěncům výdaje za nákup léčivých přípravků a

–

farmaceutická společnost je na základě právní úpravy povinna uhradit ‚slevu‘ soukromé zdravotní pojišťovně.“

(1) – Původní jazyk: angličtina.

(2) – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

(3) – Rozsudek ze dne 24. října 1996, C-317/94, EU:C:1996:400, Elida Gibbs.

(4) – Dle písemných vyjádření Německa.

(5) – Rozsudek ze dne 5. května 1994, C-38/93, EU:C:1994:188.

(6) – Zejména čl. 11A odst. 1 písm. a) směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice o DPH“).

(7) – Rozsudek ze dne 5. května 1994, C 38/93, EU:C:1994:188, bod 9. Boehringer také odkazuje na bod 12 téhož rozsudku a rozsudky ze dne 17. září 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, bod 30; ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29; a Elida Gibbs, bod 27. V posledně uvedeném rozsudku Soudní dvůr poznamenal, že podle ustálené judikatury je „protiplnění tedy ‚subjektivní‘ určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií“.

(8) – Rozsudek ze dne 16. ledna 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

(9) – Zde se společnost Boehringer odvolává na body 29 a 35 rozsudku Soudního dvora ze dne 27. března 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, a bod 28 Elida Gibbs. Komise odkazuje na rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, bod 15; a ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 20.

(10) – Komise se odvolává na usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21, a rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, bod 48 a citovaná judikatura.

(11) – Komise odkazuje na dokument Bundestag (Spolkový sněm) 17/3698, s. 60 a 61 (<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/036/1703698.pdf>).

(12) – Rozsudek ze dne 16. ledna 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

(13) – Rozsudek ze dne 15. října 2002, C-427/98, EU:C:2002:581.

(14) – Německo cituje na podporu tohoto argumentu rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Dixon's Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, bod 33. Spojené království odkazuje na rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, C-154/80, EU:C:1981:38, bod 12; ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours, C-230/87, EU:C:1988:508, bod 11; a ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120, body 11 a 12.

(15) – Německo na podporu tohoto argumentu uvádí rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, Tulic a Plavořin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34.

(16) – Tamtéž bod 33.

(17) – Německo se opírá o rozsudek ze dne 15. května 2001, Primbrack, C-34/99, EU:C:2001:271, bod 25.

(18) – Spojené království se opírá o rozsudek ze dne 22. listopadu 2011, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, bod 18.

(19) – Německo odkazuje na rozsudky ze dne 25. května 1993, Bally, C-18/92, EU:C:1993:212, bod 16; a ze dne 15. května 2001, Primbrack, C-34/99, EU:C:2001: 271, bod 38.

(20) – Německo mimo jiné odkazuje na rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49; ze dne 19. července 2012, Lietuvos geležinkriai, C-250/11, EU:C:2012:496, bod 45; a ze dne 6. listopadu 2014, Feakins, C-335/13, EU:C:2014:2343, body 49 a 51.

(21) – Spojené království na podporu tohoto argumentu cituje rozsudky ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, a ze dne 19. prosince 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822.

(22) – Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, bod 32, kde generální advokátka poznamenala, že „Soudní dvůr sice poprvé konstatoval ve věci Elida Gibbs, že snížení základu daně je za určitých okolností třeba předpokládat i tehdy, pokud se smluvně určené protiplnění vůbec nezmní“. Také uvádím, jak zdůraznila v písemném vyjádření společnost Boehringer, že důležitý závěr generálního advokáta M. Watheleta v bodě 29 jeho stanoviska ve věci Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2013:502, nebyl Soudní dvorem v této věci vyvrácen. Generální advokát M. Wathelet poznamenal, že i „když Soudní dvůr označil osobu povinnou k dani za „první plánek“ et zce plnění“, jedná se v tomto případě spíše o poukázání na skutkové okolnosti věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, v němž se výrobce poskytující slevu konečnému spotřebiteli nacházel na začátku hodnotového řetězce, než o vyjádření pedbžné podmínky pro možnost snížení daňového základu“.

(23) – Rozsudek ze dne 16. ledna 2014, C-300/12, EU:C:2014:8.

(24) – Rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 33.

(25) – Tamtéž.

(26) – Rozsudek Soudního dvora ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29.

(27) – Tamtéž bod 31.

(28) – Tamtéž bod 32.

(29) – Tamtéž bod 30.

(30) – Rozsudek ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 31. Viz také rozsudky ze dne 5. května 1994, Glawe, C-38/93, EU:C:1994:188, a ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687.

(31) – Rozsudek ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 19. Tento návrh předložil vnitrostátní soud v uvedeném případě.

(32) – Soudní dvůr dospěl k tomuto závěru v kontextu předchůdce článku 73 směrnice 2006/112, zejména článku 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH.

(33) – Rozsudek ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology, C-377/11, EU:C:2012:503, bod 28.

(34) – Dále konstatuji, že slevy uhrazené společností Boehringer nespadají do záležitostí vyloučených pro výpočet základu daně uvedený v článku 79 směrnice 2006/112.

(35) – K tomuž, jak se ukázalo, dochází tehdy, když služby spojené s kreditními kartami zasahují do maloobchodního prodeje mezi zákazníky a prodejny. Viz např. rozsudek ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, EU:C:2002:271.

(36) – Rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans, C-86/99, EU:C:2001:291, bod 30. Viz též stanovisko generální advokátky C. Stix-Hackl ve věci Town and County Factors, C-498/99, C:2001:494, bod 74. Generální advokát F. Jacobs ve věci Glawe, C-38/93, EU:C:1994:81, poznamenává v bodě 16, že „plnění v oblasti her nejsou vhodná pro uplatnění daně z přidané hodnoty“.

(37) – Rozsudek ze dne 17. září 2002, Town and County Factors; C-498/99, EU:C:2002:494, bod 30. Viz také stanovisko generální advokátky J. Kokott, ve věci Grattan, C-310/11, EU:C:2012:568, bod 45.

(38) – Rozsudek ze dne 7. října 2010, Loyalty Management, C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590.

(39) – Rozsudek ze dne 10. července 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, EU:C:2008:394, bod 36, citující rozsudek ve věci Elida Gibbs, bod 24.

(40) – Obdobně viz rozsudek ze dne 27. března 2014, Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:815, bod 35.

(41) – Např. rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska SA, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27 a citovaná judikatura; a ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavotină, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 36.

(42) – Zvýraznění doplněno autorem tohoto stanoviska. Viz např. rozsudek ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 27 a citovaná judikatura.

(43) – Viz rozsudky ze dne 15. května 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, bod 22 a citovaná judikatura, a ze dne 19. prosince 2012, Grattan, C-310/11, EU:C:2012:822, bod 35, ve vztahu k předchůdci článku 90 směrnice 2006/112, zejména čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice o DPH.

(44) – Rozsudek ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Švédsko, C-480/10, EU:C:2013:263, bod 17 a citovaná judikatura.

(45) – Rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, bod 42 a citovaná judikatura.

(46) – Viz předkládací rozhodnutí.

(47) – Stanovisko generální advokátky J. Kokott, ve věci Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, bod 21 a citovaná judikatura.

(48) – Viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse, ve věci Komise v. Německo, C-427/98, EU:C:2001:457, bod 110.