

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0802

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

11. března 2021 (*1)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES –
článek 90 odst. 1 – Snížení základu daně – Zásady stanovené v rozsudku ze dne 24. října 1996,
Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Dodání lékových přípravků – Poskytování slev –
Hypotetická povaha předběžné otázky – Nepřípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce“

Ve věci C-802/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 6. června 2019,
došlým Soudnímu dvoru dne 31. října 2019, v řízení

Firma Z

proti

Finanzamt Y,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin, předseda senátu, T. von Danwitz a P. G. Xuereb (zpravodaj), soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za Firmu Z A. Erdbrüggerem, Rechtsanwalt,

–

za německou vládu J. Möllerem a S. Eisenberg, jako zmocněnci,

–

za Evropskou komisi předvedl R. Lyalem a R. Pethkem, poté R. Pethkem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1; oprava Úč. vst. 2007, L 335, s. 60) a zásady neutrality daně z přidané hodnoty (DPH).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Firmou Z, která v Nizozemsku vykonává činnost zásilkového prodeje léčivých přípravků, a Finanzamt Y (finanční úřad v Y, Německo) ve věci snížení základu daně v případě slev z ceny humanárních léčivých přípravků vydávaných na lékařský předpis a dodávaných z Nizozemska do Německa.

Právní rámec

Unijní právo

3

Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 2006/112 platí:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

b)

pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

i)

osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36;

[...]

4

Článek 13 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečované v zanedbatelné míře.“

5

Článek 20 téže směrnice stanoví:

„Pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořízovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořízovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

[...]“

6

Článek 33 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Odchylně od článku 32 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet z jiného členského státu než členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořízovateli, jsou-li přítom splněny tyto podmínky:

a)

dodání zboží se uskutečuje pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1, nebo pro jinou osobu nepovinnou k dani;

b)

předmětem dodání je zboží jiné než nové dopravní prostředky a než zboží, jež je dodáváno s montáží nebo instalací, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, dodavatelem nebo na jeho účet.“

7

Článek 73 uvedené směrnice zní:

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

8

Podle článku 83 téže směrnice platí:

„Při pořízení zboží uvnitř Společenství je základ daně tvořen stejnými položkami, jaké se podle kapitoly 2 použijí ke stanovení základu daně při dodání stejného zboží na území dotyčného

řlenského státu. [...]“

9

řlánek 90 odst. 1 smřrnice 2006/112 stanoví:

„Je-li zaplacení ceny zruřeno nebo vypovřzeno, je-li cena zcela nebo zřásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskuteřnřní plnřní, základ danř se přimřřenř sníží za podmínek stanovených řlenskými státy.“

10

řlánek 138 odst. 1 této smřrnice stanoví:

„řlenské státy osvobodí od danř dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avřak uvnitř Spoleřenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na úřet jednoho z nich, uskuteřně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném řlenském státř než ve státř zahájení odeslání nebo přepavy zboží.“

Nřmecké právo

Právni řprava DPH

11

Podle ř 1 odst. 1 bodř 1 a 5 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znřní pouřitelném na spor v přvodním řízení (BGBl. 2005 I, s. 386) (dále jen „UStG“) jsou předmřtem DPH:

„1) dodání zboží a jiná plnřní za úplatu uskuteřně v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské řinnosti,

[...]

5) pořízení za úplatu uvnitř Spoleřenství uskuteřně v tuzemsku.“

12

Ustanovení ř 1a odst. 1 UStG stanoví:

„O pořízení uvnitř Spoleřenství za úplatu se jedná v případř, kdy jsou splněny tyto podmínky:

1)

zboží se v rámci dodání kupujícím (pořizovateli) přesune z území jednoho řlenského státu na území jiného řlenského státu [...],

2)

pořizovatelem je

a)

podnikatel, který zboží pořizuje pro své podnikání, nebo

b)

právnícká osoba, která není podnikatelem nebo která nepořizuje zboží pro své podnikání, a

3)

dodání pořizovateli

a)

uskutečňuje podnikatel za úplatu v rámci svého podnikání [...]

[...]"

13

Ustanovení § 17 odst. 1 vety první UStG stanoví:

„V případě změny základu daně zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 je podnikatel, který toto zdanitelné plnění uskutečnil, povinen opravit výši dlužné daně.“

Právní úprava zdravotního pojištění

14

Ustanovení § 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (pátá kniha zákoníku sociálního zabezpečení), ve znění použitelném na spor v povodním řízení (BGBl. 2011 I, s. 2983), stanoví:

„1. Zdravotní pojišťovny poskytují pojištěncům plnění uvedená ve této kapitole v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 12), pokud za tato plnění neodpovídají sami pojištěnci.

2. Pojištěncům je poskytováno plnění v podobě veřejného plnění nebo poskytnutí služby, nestanoví-li tato nebo devátá kniha jinak. [...] Poskytnutí veřejného plnění nebo služeb je podmínětem smluv, které uzavírají zdravotní pojišťovny s poskytovateli služeb v souladu s ustanoveními čtvrté kapitoly.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

15

Firma Z je lékárna, která v průběhu roku 2013 dodávala z Nizozemska do Německa léčivé přípravky vydávané na lékařský předpis. Tyto léčivé přípravky byly zasílány jednak osobám krytým veřejným zdravotním pojištěním a jednak osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním. Za zodpovězení otázek v dotazníku týkajícím se onemocněných dotčených osob vyplácela Firma Z těmto osobám určitou částku jakožto „náhradu výdajů“.

16

Když Firma Z dodávala léčivé přípravky vydávané jen na lékařský předpis osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, měla za to, že na tyto léčivé přípravky uzavřela kupní smlouvy s těmito osobami a zboží dodávala přímo těmto osobám. Na základě pravidel pro zásilkový prodej stanovených v článku 33 směrnice 2006/112 a ve vnitrostátním právu se domnívala, že tato dodání jsou zdanitelná v Německu. Měla rovněž za to, že výše náhrady výdajů vyplácené uvedeným osobám vedla ke snížení základu daně v souladu s § 17 odst. 1 UStG. Zdanění uvedených dodání osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním ani zdanění dodání výrobků vydávaných i bez lékařského předpisu těmto osobám nebo osobám krytým veřejným

zdravotním pojištěním na základě kupních smluv uzavřených Firmou Z přímo s uvedenými osobami nejsou předmětem sporu v převodním řízení.

17

Když Firma Z dodávala léčivé přípravky vydávané jen na lékařský předpis osobám krytým veřejným zdravotním pojištěním, prováděla jednak vyúčtování s pojišťovny prováděcími veřejné zdravotní pojištění podle práva sociálního zabezpečení a jednak započta výši náhrady výdajů vyplácené dotyčným osobám na doplatek, který měly za objednaný léčivý přípravek hradit tyto osoby. Ve vztahu k těmto dodáním měla Firma Z za to, že od 1. října 2013 se místo dodání nachází v Nizozemsku, kde může uplatnit osvobození od DPH stanovené pro dodání uvnitř Společenství. Pojišťovny prováděcí veřejné zdravotní pojištění měly povinnost odvést DPH z těchto pořízení v Německu na základě čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) směrnice 2006/112. Kromě toho se Firma Z domnívala, že výše náhrady výdajů vyplácené osobám krytým veřejným zdravotním pojištěním vedla v souladu s § 17 odst. 1 UStG ke snížení základu daně vztahujícího se k dodáním uskutečným v Německu osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, a z tohoto důvodu provedla opravu.

18

Vzhledem k tomu, že finanční úřad v Y se s tímto postupem neztotožnil, vystavil dodatečný daňový výměr. Firma Z po zamítnutí své stížnosti proti tomuto výměru podala žalobu k Finanzgericht (finanční soud, Německo).

19

Finanzgericht (finanční soud) žalobu zamítl s odvodněním, že vzhledem k tomu, že dodání pojišťovnám prováděcími veřejné zdravotní pojištění není zdanitelné, není možné snížit základ daně. Rozhodl, že neexistuje žádný právní základ, na němž by Firma Z mohla založit nárok na řádné vrácení DPH.

20

Firma Z měla za to, že má na základě rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), nárok na snížení základu daně z důvodu snížení své odměny, a proto proti rozsudku Finanzgericht (finanční soud) podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo).

21

Předkládající soud připomíná, že s ohledem na rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31) a rozsudek ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29), platí, že pokud výrobce zboží, který není smluvně vázán ke konečnému spotřebiteli, avšak je prvním článkem v distribučním řetězci, jenž je zakončen u konečného spotřebitele, poskytuje uvedenému konečnému spotřebiteli slevu z ceny, musí být podle judikatury Soudního dvora základ daně pro účely DPH snížen o uvedenou slevu.

22

Předkládající soud uvádí, že Soudní dvůr nicméně odmítl snížení základu daně v případě, kdy cestovní kancelář, která jedná jako zprostředkovatel, poskytuje z vlastní iniciativy a na vlastní náklady konečnému spotřebiteli slevu z ceny zprostředkovaného plnění, které poskytuje organizátor turistických zájezdů (rozsudek ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 33).

23

Dále uvádí, že Soudní dvůr již rozhodl, že sleva, kterou poskytuje podle vnitrostátního práva farmaceutická společnost pojišťovny poskytující soukromé zdravotní pojištění, má ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 za následek snížení 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 (rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 46).

24

Podle předkládajícího soudu je nezbytné vyjasnit pojem „distribuční řetězec“, jenž začíná u osoby, která poskytuje slevu, v projednávaném případě u Firmy Z, a končí u osoby, která slevu získá, tedy u osob krytých veřejným zdravotním pojištěním. Vystává otázka, zda k tomu, aby bylo možné provést snížení základu daně podle čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112, musí všechna plnění tohoto řetězce spadat do oblasti působnosti DPH podle čl. 2 odst. 1 této směrnice.

25

V tomto ohledu připomíná, že zásada neutrality vyžaduje, aby obdobné zboží uvnitř každé země neslo stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce (rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 20, a ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 33). Z toho důvodu je podle něj délka tohoto výrobního a distribučního řetězce určena plněními spadajícími podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 do oblasti působnosti DPH.

26

Kromě toho má za to, že v rámci sporu, ve kterém byl vydán rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), měla sleva za následek snížení výdajů pojišťoven poskytujících soukromé zdravotní pojištění, a tudíž výdajový subjekt, jež má povinnost hradit pořízení léčivých přípravků podléhající dani, což v jím projednávané věci nenastalo, jelikož sleva poskytovaná osobám krytým veřejným zdravotním pojištěním nemá žádný dopad na výdaje, které mají hradit pojišťovny provádějící veřejné zdravotní pojištění.

27

Předkládající soud se rovněž táže na rovné zacházení s plněními uskutečnými v tuzemsku a plněními uskutečnými na vnitřním trhu.

28

Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Je lékárna, která dodává léčivé přípravky pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění, v důsledku poskytnutí slevy pojištní zdravotního pojištění oprávněna na základě rozsudku [...] ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) snížit základ daně?

2)

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

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

29

Německá vláda namítá nepřipustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jelikož položené otázky jsou podle ní pro výsledek sporu v prvodním řízení irelevantní a mají hypotetickou povahu.

30

Německá vláda totiž připomíná, že není sporu o tom, že dodání dotčená v prvodním řízení představovala dodání uvnitř Společenství a v členském státě odeslání, a sice v Nizozemsku, byla na základě směrnice 2006/112 osvobozena od DPH. Proto a vzhledem k tomu, že pro tato dodání neexistuje základ daně, je podle německé vlády snížení tohoto základu podle článku 90 uvedené směrnice nemožné. K tomu německá vláda dále připomíná, že ve věci v prvodním řízení Firma Z neprovedla snížení základu daně u dodání, která uskutečnila pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění, ale základ daně snížila u dodání uskutečněných osobám krytým soukromým zdravotním pojištěním, přičemž tento základ daně nemá žádnou souvislost s dodáními uskutečněnými pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění.

31

Podle německé vlády se tak otázka, zda je snížení základu daně možné, týká výlučně situace související s lékárnami usazenými v Německu, kde dodání léčivých přípravků není osvobozeno od daně, nýbrž je zdanitelné, což je pro vyřešení sporu v prvodním řízení irelevantní.

32

V každém případě německá právní úprava zakazuje lékárnám usazeným v tuzemsku poskytovat slevy na léčivé přípravky.

33

I Firma Z se domnívá, že je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřipustná, jelikož mezi ní samotnou a osobami krytými veřejným zdravotním pojištěním existuje přímý dodavatelský vztah. Snížení ceny proto přímo snižuje základ daně, takže obě otázky položené předkládajícím soudem jsou podle ní irelevantní, zatímco by měla být posouzena předběžná otázka povahy vztahu mezi Firmou Z a těmito osobami.

34

Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci spolupráce mezi

Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti v cí posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předložení otázky pro vydání rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Týkají-li se tedy položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout [rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Openbaar Ministerie (Předání dokumentu), C-510/19, EU:C:2020:953, bod 25 a citovaná judikatura].

35

Z toho vyplývá, že k otázkám týkajícím se unijního práva se váže domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o předložení otázky položené vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [rozsudek ze dne 24. listopadu 2020, Openbaar Ministerie (Předání dokumentu), C-510/19, EU:C:2020:953, bod 26 a citovaná judikatura].

36

V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předložení otázky vyplývá, že předkládající soud má pochybnosti o výkladu a použití čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 v souvislosti s nárokem lékárny usazené v jednom členském státě na snížení základu daně v případě, kdy v jiném členském státě dodává léčivé přípravky pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění, přičemž toto plnění spadá v tomto členském státě do oblasti působnosti DPH, a kdy zároveň poskytuje slevu pojištní této pojišťovně, jemuž je léčivý přípravek dodán v rámci druhého dodání, které nespadá do oblasti působnosti DPH. V této souvislosti předkládající soud dostatečně a přesně popsal skutkové okolnosti sporu v původním řízení, jakož i právní rámec věci v původním řízení, z čehož vyplývá, že položené otázky nejsou hypotetické.

37

K argumentaci Firmy Z je dále třeba podotknout, že předkládající soud podle svých slov nemá – zejména vzhledem k vnitrostátnímu právu zdravotního pojištění – pochybnosti o povaze dotčených vztahů poskytování plnění. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 267 SFEU, který je založen na jasném rozdělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá posouzení skutkových okolností do pravomoci vnitrostátního soudu. Soudní dvůr je především oprávněn rozhodovat pouze o výkladu nebo platnosti předpisu Evropské unie na základě skutečností, které mu sdělil vnitrostátní soud. Naproti tomu přísluší výhradně předkládajícímu soudu, aby vykládal vnitrostátní právní předpisy. Výhradně předkládajícímu soudu také přísluší, aby v rámci řízení o předložení otázky určil předmět otázek, které chce předložit Soudnímu dvoru. Soudní dvůr nemůže na žádost jednoho z účastníků původního řízení zkoumat otázky, které mu nebyly vnitrostátním soudem předloženy (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 7. října 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C-782/13, EU:C:2013:655, bod 11, jakož i rozsudek ze dne 11. března 2015, Berlington Hungary a další, C-98/14, EU:C:2015:386, bod 48).

38

Z toho vyplývá, že výklad unijního práva, který je v projednávané věci požadován, má vztah k předmětu sporu v původním řízení a že položené otázky nejsou hypotetické, aniž je třeba zkoumat otázku povahy vztahu mezi Firmou Z a osobami krytými veřejným zdravotním pojištěním.

39

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy přípustná.

K první otázce

40

Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda s ohledem na zásady vymezené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), musí být čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že lékárna usazená v jednom členském státě může snížit základ daně, když v režimu dodání uvnitř Společenství osvobozených v tomto členském státě od DPH dodává léky pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění usazené v jiném členském státě a osobám krytým tímto pojištěním poskytne slevu.

41

Článek 90 odst. 1 směrnice v této souvislosti stanoví, že 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.

42

V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že za okolností vlastních sporu v povodním řízení je prodej dotčených léků předem dvěma dodáními, a sice jednoho uskutečného lékárnou veřejné zdravotní pojišťovny a druhého uskutečného touto pojišťovnou osobám pojištěným u této pojišťovny. První dodání je dodáním zboží uvnitř Společenství, které je v Nizozemsku osvobozeno od daně na základě čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112. Pojišťovna provádějící veřejné zdravotní pojištění má v této souvislosti jakožto právnická osoba povinnost odvést na základě čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i) této směrnice DPH z pořízení odpovídajícího tomuto dodání. Druhé dodání uskutečňované pojišťovnou provádějící veřejné zdravotní pojištění svým pojištěncům nespadá podle čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 do oblasti působnosti DPH.

43

Vzhledem k tomu, že Firma Z nedisponuje základem daně, který by mohl být upraven, je přitom třeba konstatovat, že nejsou splněny podmínky pro použití čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112.

44

Z informací uvedených v předkládacím rozhodnutí ostatně vyplývá, že Firma Z hodlala z důvodu slevy poskytované osobám krytým veřejným zdravotním pojištěním snížit základ daně z dodání pojištěncům pojištěven poskytujících soukromé zdravotní pojištění. Jak přitom správně podotkl předkládající soud i Evropská komise, započtení snížení základu daně z jednoho plnění do výpočtu základu daně z jiného plnění je v rámci společného systému DPH vyloučeno.

45

V souvislosti s rozsudkem ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), je třeba připomenout, že Soudní dvůr v něm judikoval, že pokud výrobce zboží, který není smluvně vázán ke konečnému spotřebiteli, avšak je prvním článkem v distribučním řetězci, jenž je zakončen u konečného spotřebitele, poskytuje uvedenému konečnému spotřebiteli slevu z ceny,

musí být podle judikatury Soudního dvora základ daně pro účely DPH snížen o tuto slevu (rozsudek ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29).

46

Soudní dvůr upřesnil, že kdyby tomu tak nebylo, získala by daňová správa z titulu DPH částku vyšší, než jakou skutečně zaplatil konečný spotřebitel, a to k tíži osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 31).

47

Přitom vzhledem k tomu, že Firma Z – jak plyne z bodu 43 tohoto rozsudku – nedisponuje základem daně, který by mohl být upraven, a že tudíž nejsou splněny podmínky pro použití čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112, není za takových okolností vhodné zkoumat, zda případně existoval distribuční řetězec ve smyslu rozsudku ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400).

48

S ohledem na všechny výše rozvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 90 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že lékárna usazená v jednom členském státě nemůže snížit základ daně, když v režimu dodání uvnitř Společenství osvobozených v tomto členském státě od daně z přidáné hodnoty dodává léky pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění usazené v jiném členském státě a osobám krytým tímto pojištěním poskytne slevu.

Ke druhé otázce

49

S ohledem na odpověď na první předběžnou otázku není vhodné odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

50

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předběžného 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:

Článek 90 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidáné hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že lékárna usazená v jednom členském státě nemůže snížit základ daně, když v režimu dodání uvnitř Společenství osvobozených v tomto členském státě od daně z přidáné hodnoty dodává léky pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění usazené v jiném členském státě a osobám krytým tímto pojištěním poskytne slevu.

Podpisy

(*1) – Jednací jazyk: n?m?ina.