

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 11. marca 2021 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 90 ods. 1 – Zníženie základu dane – Zásady definované v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400) – Dodania liekov – Poskytnutie zľavy – Hypotetická povaha prejudiciálnej otázky – Neprípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania“

Vo veci C-802/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 6. júna 2019 a doručený Súdnemu dvoru 31. októbra 2019, ktorý súvisí s konaním:

## **Firma Z**

proti

## **Finanzamt Y,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Kumin, sudcovia T. von Danwitz a P. G. Xuereb (spravodajca),

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Firma Z, v zastúpení: A. Erdbrügger, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a S. Eisenberg, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: pôvodne R. Lyal a R. Pethke, neskôr R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 90 ods. 1 smernice Rady

2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Firma Z, podnikom, ktorý v Holandsku vykonáva činnosť zásielkového predaja liekov na jednej strane, a Finanzamt Y (Daňový úrad Y, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) na druhej strane vo veci zníženia základu dane v prípade zliav z ceny humánnych liekov viazaných na lekárske predpis, ktoré boli dodané z Holandska do Nemecka.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a b) smernice 2006/112:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;
- b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:
  - i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;

...“

4 Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosť alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosť alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosťi nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.“

5 Článok 20 tej istej smernice stanovuje:

„Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

...“

6 V článku 33 ods. 1 smernice 2006/112 sa uvádza:

„Odchylné od článku 32 sa za miesto dodania tovaru odoslaného alebo prepraveného dodávateľom alebo na jeho účet z iného členského štátu, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru koná, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v momente, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru nadobúdateľovi skončí, ak sú splnené tieto podmienky:

- a) dodanie tovaru sa vykonáva pre zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorej nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva nepodliehajú DPH podľa článku 3 ods. 1, alebo pre akúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu;
- b) dodaným tovarom nie sú nové dopravné prostriedky ani tovar dodaný po montáži alebo inštalácii, so skúšobnou prevádzkou alebo bez nej, prostredníctvom dodávateľa alebo na jeho účet.“

7 Článok 73 uvedenej smernice znie:

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

8 Podľa článku 83 tej istej smernice:

„Základ dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva sa určí tým istým spôsobom, ako sa v súlade s kapitolou 2 určí základ dane pri dodaní takého istého tovaru na území členského štátu. ...“

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

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

10 Článok 138 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na jeho účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

## **Nemecké právo**

### *Právo v oblasti DPH*

11 Podľa § 1 ods. 1 bodov 1 a 5 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (BGBl. 2005 I, s. 386) (ďalej len „UStG“) podliehajú DPH:

„1. dodania a iné plnenia, ktoré podnikateľ vykonáva za protihodnotu v tuzemsku v rámci svojej podnikateľskej činnosti,

...

5. nadobudnutie v rámci Spoločenstva za protihodnotu v tuzemsku.“

12 § 1a ods. 1 UStG stanovuje:

„Nadobudnutie v rámci Spoločenstva za protihodnotu, ak sú splnené tieto podmienky:

1. tovar prechádza v rámci dodania kupujúcemu (nadobúdateľovi) z územia jedného členského štátu na územie iného členského štátu...,
2. nadobúdateľom je
  - a) podnikateľ, ktorý nadobudne tovar pre svoju podnikateľskú činnosť, alebo
  - b) právnická osoba, ktorá nie je podnikateľom alebo ktorá nenadobudne tovar pre svoju podnikateľskú činnosť, a
3. dodanie nadobúdateľovi
  - a) podnikateľ vykonáva za protihodnotu v rámci svojej podnikateľskej činnosti...

...“

13 § 17 ods. 1 prvá veta UStG znie takto:

„Ak sa zmenil daňový základ zdaniteľnej transakcie v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je podnikateľ, ktorý transakciu vykonal, povinný upraviť príslušnú dlhovanú sumu dane.“

#### *Právo zdravotného poistenia*

14 § 2 Fünftes Buch Sozialgesetzbuch (Zákonník sociálneho zabezpečenia, piata kniha) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (BGBl. 2011 I, s. 2983) stanovuje:

„1. Zdravotné poisťovne poskytujú svojim poistencom plnenia uvedené v kapitole III v súlade so zásadou riadneho hospodárenia (§ 12), pokiaľ tieto plnenia nepatria do zodpovednosti samotných poistencov.

2. Poistencom sa poskytujú plnenia formou vecných plnení alebo formou poskytnutia služby, pokiaľ táto kniha alebo kniha IX nestanovuje inak. ... Poskytovanie vecných plnení vo forme služieb je predmetom zmlúv, ktoré uzatvárajú zdravotné poisťovne s poskytovateľmi v súlade s ustanoveniami štvrtej kapitoly.“

#### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

15 Firma Z je lekáreň, ktorá v roku 2013 dodala z Holandska do Nemecka lieky vydávané na lekárske predpis. Tieto lieky boli odoslané jednak osobám s povinným zdravotným poistením a jednak osobám so súkromným zdravotným poistením. Prostredníctvom odpovede na dotazník o chorobe, ktorou trpeli, Firma Z zaplatila dotknutým osobám určitú sumu ako „kompenzáciu“.

16 Keď Firma Z dodávala lieky vydávané výlučne na lekárske predpis osobám so súkromným zdravotným poistením, domnievala sa, že uzatvorila kúpne zmluvy týkajúce sa týchto liekov s týmito osobami a že vykonala dodanie priamo týmto osobám. Na základe pravidiel upravujúcich zásielkový predaj upravených v článku 33 smernice 2006/112 a vo vnútroštátnom práve sa domnievala, že tieto dodania boli zdaniteľné v Nemecku. Domnievala sa tiež, že výška kompenzácie vyplácanej uvedeným osobám viedla k zníženiu základu dane v súlade s § 17 ods. 1 UStG. Zdanenie uvedených dodaní osobám so súkromným zdravotným poistením, ako aj zdanenie dodania výrobkov na voľný predaj týmto osobám alebo osobám s povinným zdravotným

poistením na základe kúpnych zmlúv, ktoré Firma Z uzavrela priamo s uvedenými osobami, nie je predmetom sporu vo veci samej.

17 Keď Firma Z dodávala lieky vydávané výlučne na lekársky predpis osobám s povinným zdravotným poistením, pristupovala jednak k vyútvorovaniu s poisťovňami povinného zdravotného poistenia na základe práva sociálneho zabezpečenia a jednak započítavala výšku kompenzácie vyplácanú dotknutým osobám na podiel, ktorý musia tieto osoby zaplatiť za objednaný liek. Firma Z sa v súvislosti s týmito dodaniami domnievala, že od 1. októbra 2013 sa miesto dodania nachádzalo v Holandsku a že sa v ňom mohla dovoliť oslobodenia od DPH stanoveného pre dodania v rámci Spoločenstva. Zdravotné poisťovne poskytujúce povinné zdravotné poistenie museli zaplatiť DPH z týchto nadobudnutí v Nemecku podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice 2006/112. Okrem toho Firma Z zastávala názor, že výška kompenzácie vyplácanej osobám s povinným zdravotným poistením vedie podľa § 17 ods. 1 UStG k zníženiu základu dane súvisiaceho s dodaniami uskutočnenými v Nemecku osobám so súkromným zdravotným poistením a z tohto dôvodu vykonala opravu.

18 Keďže daňový úrad Y sa týmto prístupom neriadil, vydal dodatočný daňový výmer. Po zamietnutí sťažnosti, ktorú Firma Z podala proti tomuto výmeru, posledná uvedená spoločnosť podala žalobu na Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko).

19 Finanzgericht (Finančný súd) túto žalobu zamietol s odôvodnením, že vzťahom na to, že dodanie zdravotným poisťovňam poskytujúcim povinné zdravotné poistenie nebolo zdaniteľné, nebolo možné znížiť základ dane. Rozhodol, že neexistuje nijaký právny základ, na ktorom by Firma Z mohla založiť právo na čiastočné vrátenie DPH.

20 Keďže sa Firma Z domnievala, že podľa rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), bola oprávnená znížiť základ dane z dôvodu zníženia svojej odmeny, podala proti rozsudku Finanzgericht (Finančný súd) opravný prostriedok *Revision* na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).

21 Vnútroštátny súd pripomína, že vzťahom na rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, body 28 a 31), a rozsudok zo 16. januára 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29), keď výrobca výrobku, ktorý nebol zmluvne zviazaný s konečným spotrebiteľom, ale bol prvým článkom reťazca plnení koniacom sa pri konečnom spotrebiteľovi, poskytne uvedenému konečnému spotrebiteľovi zľavu z ceny, základ dane na účely DPH sa musí pri uplatnení judikatúry Súdného dvora znížiť o uvedenú zľavu.

22 Uvádza, že Súdny dvor však zníženie základu dane odmietol v prípade, že cestovná agentúra konajúca ako sprostredkovateľka poskytuje konečnému spotrebiteľovi z vlastného podnetu a na vlastné náklady zníženie ceny hlavného plnenia poskytovaného usporiadateľom zájazdov (rozsudok zo 16. januára 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 33).

23 Uviedol tiež, že Súdny dvor rozhodol, že zľava poskytnutá podľa vnútroštátneho zákona farmaceutickým podnikom súkromnej zdravotnej poisťovni má v zmysle článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 za následok zníženie základu dane v prospech tohto farmaceutického podniku, pokiaľ sa dodania farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov v prospech lekární, ktoré tieto dodania uskutočňujú v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením, pričom súkromné zdravotné poisťovne preplácajú svojim poistencom kúpnu cenu farmaceutických výrobkov (rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 46).

24 Podľa vnútroštátneho súdu je potrebné objasniť pojem „režec transakcií“, ktorý sa zaoberá osobou poskytujúcou zľavu, ktorou je v tomto prípade Firma Z, a končí sa osobou, ktorá ju

dostane, teda osobami s povinným zdravotným poistením. Vzniká otázka, či všetky transakcie tohto re?azca musia alebo nemusia patri? do pôsobnosti DPH podľa ?lánku 2 ods. 1 smernice 2006/112, aby bolo možné pristúpi? k zníženiu základu dane stanovenému v ?lánku 90 ods. 1 tejto smernice.

25 V tejto súvislosti pripomína, že zásada neutrality si vyžaduje, aby v rámci každej krajiny bol podobný tovar za?ažený rovnakou da?ovou povinnos?ou bez oh?adu na d?žku re?azca výroby a distribúcie (rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C?317/94, EU:C:1996:400, bod 20, a z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C?462/16, EU:C:2017:1006, bod 33). V dôsledku toho je podľa vnútroštátneho súdu d?žka tohto výrobného a distribu?ného re?azca ur?ená transakciami, ktoré patria podľa ?lánku 2 ods. 1 smernice 2006/112 do pôsobnosti DPH.

26 Okrem toho sa domnieva, že v rámci sporu, v ktorom bol vydaný rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C?462/16, EU:C:2017:1006), z?ava mala za následok zníženie výdavkov súkromných zdravotných pois?ovní, a teda výdavkov tých, ktorí museli znáša? náklady spojené so zdanite?ným obstarávaním liekov, ?o nie je prípad veci, o ktorej rozhoduje, ke?že z?ava poskytnutá osobám s povinným zdravotným poistením nemá nijaký vplyv na výdavky, ktoré musia vynaloži? zdravotné pois?ovne poskytujúce povinné zdravotné poistenie.

27 Vnútroštátny súd sa tiež pýta na rovnos? zaobchádzania s transakciami uskuto?nenými na vnútroštátnom území a s transakciami uskuto?nenými na vnútornom trhu.

28 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ný súd) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má lekár?, ktorá dodáva farmaceutické výrobky zdravotnej pois?ovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie, v dôsledku poskytnutia zliav zdravotne poisteným osobám nárok na zníženie základu dane podľa rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400)?

2. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku, odporuje zásadám neutrality a rovnosti zaobchádzania na vnútornom trhu, ak si lekár? so sídlom v tuzemsku môže zníži? základ dane, ale lekár?, ktorá vykonáva dodanie v rámci Spolo?enstva oslobodené od dane v prospech zdravotnej pois?ovne poskytujúcej povinné zdravotné poistenie, si ho nemôže zníži?“

### **O prípustnosti návrhu na za?atie prejudiciálneho konania**

29 Nemecká vláda namieta neprípustnos? návrhu na za?atie prejudiciálneho konania, ke?že položené otázky sú irelevantné pre výsledok sporu vo veci samej a majú hypotetickú povahu.

30 Nemecká vláda totiž pripomína, že je nesporné, že dodania, o ktoré ide vo veci samej, predstavovali dodania v rámci Spolo?enstva a podľa smernice 2006/112 boli oslobodené od DPH v ?lenskom štáte odoslania, teda v Holandsku. V dôsledku toho, ke?že neexistuje základ dane, pokia? ide o tieto dodania, zníženie tohto základu podľa ?lánku 90 tejto smernice nie je možné. V tejto súvislosti nemecká vláda tiež pripomína, že vo veci samej Firma Z nevykonala zníženie základu dane v rámci dodaní, ktoré uskuto?nila v prospech zdravotnej pois?ovne poskytujúcej povinné zdravotné poistenie, ale znížila základ dane z dodaní uskuto?nených osobám poisteným súkromným zdravotným poistením, hoci tento základ dane nijako nesúvisel s dodaniami uskuto?nenými v prospech zdravotnej pois?ovne poskytujúcej povinné zdravotné poistenie.

31 Podľa nemeckej vlády sa teda otázka, či je možné zníženie základu dane, týka výlu?ne situácie spojenej s lekár?ami usadenými v Nemecku, kde dodanie liekov nie je oslobodené od dane, ale je zdanite?né, ?o je irelevantné pre rozhodnutie sporu vo veci samej.

- 32 Nemecká právna úprava v každom prípade zakazuje lekár?am usadeným na vnútroštátnom území poskytova? z?avy na lieky.
- 33 Firma Z sa tiež domnieva, že návrh na za?atie prejudiciálneho konania je neprípustný, keďže medzi ?ou a osobami s povinným zdravotným poistením existuje priamy dodávate?ský vz?ah. V dôsledku toho zníženia cien priamo znižujú základ dane a dve otázky položené vnútroštátnym súdom sú irelevantné, zatiaľ ?o predbežnú otázku povahy vz?ahu, ktorý existuje medzi spoločnosťou Firma Z a týmito osobami, treba preskúma?.
- 34 Treba pripomenú?, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi týmto súdom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v ?lánku 267 ZFEÚ prináleží iba vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý musí nies? zodpovednosť za následné súdne rozhodnutie, aby so zrete?om na osobitosti veci posúdil tak potrebu rozhodnutia v prejudiciálnom konaní na ú?el vyhlásenia svojho rozsudku, ako aj dôležitost? otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Ak sa teda položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnú? [rozsudok z 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Falšovanie listín), C?510/19, EU:C:2020:953, bod 25 a citovaná judikatúra].
- 35 Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí domnienka relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnu? rozhodnú? o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislos? s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokia? ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užito?nú odpove? na otázky, ktoré mu boli položené [rozsudok z 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Falšovanie listín), C?510/19, EU:C:2020:953, bod 26 a citovaná judikatúra].
- 36 V prejednáwanej veci z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd má pochybnosti, pokia? ide o výklad a uplatnenie ?lánku 90 ods. 1 smernice 2006/112 v súvislosti s právom lekárne usadenej v ?lenskom štáte na zníženie svojho základu dane, ak na jednej strane uskuto?uje dodanie liekov do iného ?lenského štátu vnútroštátnej zdravotnej pois?ovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie, keď táto transakcia v tomto ?lenskom štáte patrí do pôsobnosti DPH, a ak na druhej strane poskytne z?avu osobe poistenej v tejto zdravotnej pois?ovni, ktorej je liek dodaný v rámci druhého dodania, ktoré nepatrí do pôsobnosti DPH. V tejto súvislosti vnútroštátny súd dostato?ne a presne vymedzil skutkové okolnosti v spore vo veci samej, ako aj právny rámec sporu, pričom z tohto vymedzenia vyplýva, že položené otázky nie sú hypotetické.
- 37 Okrem toho, pokia? ide o argumentáciu, ktorú uvádza Firma Z, treba poznamena?, že vnútroštátny súd uviedol, že najmä vzh?adom na vnútroštátne právo zdravotného poistenia nemá pochybnosti o povahe predmetných dodávate?ských vz?ahov. V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, že na základe ?lánku 267 ZFEÚ, ktorý je založený na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, patrí akéoko?vek posúdenie skutkového stavu veci do právomoci vnútroštátneho súdu. Súdny dvor je oprávnený rozhodova? výlu?ne o výklade alebo platnosti predpisu Európskej únie, a to na základe skutkových okolností, ktoré mu predloží vnútroštátny súd. Výklad vnútroštátnej právnej úpravy naopak prináleží výlu?ne vnútroštátnemu súdu. V rámci prejudiciálneho konania tiež prináleží iba vnútroštátnemu súdu, aby vymedzil predmet otázok, ktoré zamýš?a položiť Súdnemu dvoru. Súdny dvor nemôže na návrh ú?astníka konania vo veci samej skúma? otázky, ktoré mu neboli predložené vnútroštátnym súdom (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 7. októbra 2013, Società cooperativa Madonna dei miracoli, C?82/13, EU:C:2013:655, bod 11, ako aj rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i., C?98/14, EU:C:2015:386, bod 48).

38 Z toho jednak vyplýva, že výklad práva Únie, ktorý sa v prejednávanej veci požaduje, súvisí s predmetom sporu vo veci samej, a jednak, že položené otázky nemajú hypotetickú povahu bez toho, aby bolo potrebné preskúmať otázku povahy vzťahu, ktorý existuje medzi spoločnosťou Firma Z a osobami s povinným zdravotným poistením.

39 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

### O prvej otázke

40 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 s ohľadom na zásady definované Súdnym dvorom v rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), vykladať v tom zmysle, že lekárka usadená v jednom členskom štáte môže znížiť svoj základ dane, pokiaľ ako dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v tomto členskom štáte uskutočňuje dodania farmaceutických výrobkov zdravotnej poisťovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie usadenej v inom členskom štáte a pokiaľ poisteným z tohto poistenia poskytne zľavu.

41 V tejto súvislosti článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje, že v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia, alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.

42 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že za okolností sporu vo veci samej, je predaj predmetných farmaceutických výrobkov predmetom dvoch dodaní, keď jedno je uskutočnené lekárom zdravotnej poisťovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie, a druhé je uskutočnené touto poisťovňou osobám, ktoré sú v nej poistené. Na jednej strane prvé dodanie je dodaním v rámci Spoločenstva, ktoré je podľa článku 138 ods. 1 smernice 2006/112 oslobodené od dane v Holandsku. Zdravotná poisťovňa poskytujúca povinné zdravotné poistenie ako právnická osoba má tak povinnosť zaplatiť DPH za nadobudnutie zodpovedajúce tomuto dodaniu podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) tejto smernice. Na druhej strane druhé dodanie, ktoré uskutočňuje zdravotná poisťovňa poskytujúca povinné zdravotné poistenie svojim poistencom, nespadá do pôsobnosti DPH podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

43 Keďže Firma Z nemá základ dane, ktorý by mohol byť predmetom úpravy, treba konštatovať, že podmienky uplatnenia článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 nie sú splnené.

44 Z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania navyše vyplýva, že Firma Z mala v úmysle v dôsledku zľavy poskytnutej osobám s povinným zdravotným poistením využiť zníženie svojho základu dane súvisiaceho s dodaniami pre osoby so súkromným poistením. Ako však správne uviedli tak vnútroštátny súd, ako aj Európska komisia, započítanie zníženia základu dane, ktoré sa týka jednej transakcie, oproti výpočtu základu dane inej transakcie, je v rámci spoločného systému DPH vylúčené.

45 Pokiaľ ide o rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), treba pripomenúť, že Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že keď výrobca výrobku, ktorý nebol zmluvne zviazaný s konečným spotrebiteľom, ale bol prvým článkom reťazca plnení končiacom sa pri konečnom spotrebiteľovi, poskytne uvedenému konečnému spotrebiteľovi zľavu z ceny, základ dane na účely DPH sa na základe uplatnenia judikatúry Súdného dvora musí znížiť o túto zľavu (rozsudok zo 16. januára 2014, Ibero Tours, C-300/12, EU:C:2014:8, bod 29).



46 Súdny dvor spresnil, že ak by to bolo inak, daňový orgán by na základe DPH dostal vyššiu sumu, než je suma skutočne zaplatená konečným spotrebiteľom, a toto zvýšenie by znášal platiteľ dane (rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, bod 31).

47 Keže, ako vyplýva z bodu 43 tohto rozsudku, Firma Z nemá základ dane, ktorý by mohol byť predmetom opravy, a preto podmienky uplatnenia článku 90 ods. 1 smernice 2006/112 nie sú splnené, preskúmanie existencie prípadného reazca transakcií v zmysle rozsudku z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), za týchto okolností netreba vykonať.

48 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že lekáreň usadená v jednom členskom štáte nemôže znížiť svoj základ dane, pokiaľ ako dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od DPH v tomto členskom štáte uskutočňuje dodania farmaceutických výrobkov zdravotnej poisťovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie usadenej v inom členskom štáte a pokiaľ poisteným z tohto poistenia poskytne zľavu.

### **O druhej otázke**

49 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

### **O trovách**

50 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

**Článok 90 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že lekáreň usadená v jednom členskom štáte nemôže znížiť svoj základ dane, pokiaľ ako dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od dane z pridanej hodnoty v tomto členskom štáte uskutočňuje dodania farmaceutických výrobkov zdravotnej poisťovni poskytujúcej povinné zdravotné poistenie usadenej v inom členskom štáte a pokiaľ poisteným z tohto poistenia poskytne zľavu.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina