



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
TAMARY ČAPETA
přednesené dne 6. června 2024¹

Věc C-248/23

Novo Nordisk AS
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 90 odst. 1 – Snížení základu daně – Vnitrostátní daňové předpisy vylučující z výhody snížení základu daně příspěvky zaplacené na základě zákonné povinnosti farmaceutickým podnikem orgánu veřejného zdravotního pojištění – Snížení ceny“

I. Úvod

1. „Oh, zachraň mě, zachraň mě, zachraň mě z téhle tísně“².
2. Tato věc se totiž týká daní, konkrétně daně z přidané hodnoty (DPH). Věc je projednávána před Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), který požádal Soudní dvůr o výklad čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH³, která umožňuje snížení základu daně, pokud je cena snížena po uskutečnění dodání.
3. Spor vznikl mezi farmaceutickou společností Novo Nordisk AS (dále jen „společnost Novo Nordisk“), která dodává léky na maďarský trh, a Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství pro správu daní a cel, Maďarsko) (dále jen „odvolací ředitelství“), které zamítlo žádost společnosti Novo Nordisk o dodatečné snížení částky DPH zaplacené za dodání dotovaných léků.
4. Soudní dvůr má vyložit, zda určité platby uložené maďarským právem a vypočtené na základě ceny dotovaných léků mají být považovány za snížení ceny, nebo za daň. Pokud by se jednalo o snížení ceny, měl by být základ daně snížen na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Jestliže by však tato platba byla posouzena jako daň, neměla by společnost Novo Nordisk nárok na snížení základu daně pro účely DPH.

¹ – Původní jazyk: angličtina.

² – The Kinks, „Sunny afternoon“, 1966, Pye Records.

³ – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

II. Skutkový základ sporu v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

5. V Maďarsku je maloobchodní prodej léků uskutečňován prostřednictvím lékáren. Lékárny se zásobují u velkoobchodníků a velkoobchodníci u společností distribuujících léky.

6. Léky může dotovat Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (orgán pro správu státního fondu zdravotního pojištění, Maďarsko, dále jen „NEAK“), který používá systém „dotování kupní ceny“. Podle tohoto systému poskytuje NEAK dotaci na kupní cenu léků vydávaných na lékařský předpis, které propláci 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 výší 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.

7. Společnost Novo Nordisk, žalobkyně v původním řízení, je společnost registrovaná v Dánsku, která se zabývá výrobou a prodejem léků v Maďarsku.

8. Společnost Novo Nordisk patří společně s Novo Nordisk Hungária Kft. ke skupině podniků, která s NEAK uzavřela svým jménem a na účet společnosti Novo Nordisk smlouvy o souboru dotovaných výrobků a o úhradě nákladů (dále jen „smlouvy o úhradě nákladů“). V souladu s těmito smlouvami se společnost Novo Nordisk zavázala platit NEAK určité částky v závislosti na objemu prodeje léků dotovaných orgánem sociálního zabezpečení (dále jen „platební povinnost vyplývající ze smluv o úhradě nákladů“) a pro tyto účely použila část příjmů získaných prodejem těchto léků.

9. Kromě výše uvedených smluv o úhradě nákladů je společnost Novo Nordisk povinna na základě § 36 odst. 1 a § 40/A odst. 1 a biztonságos és gazdaságos gyógyszer – és gyógyászatsegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (zákon č. XCVIII z roku 2006 o obecných ustanoveních pro spolehlivé a ekonomicky rentabilní dodávky léčivých přípravků a zdravotnických prostředků a o obchodování s léčivými přípravky; dále jen „zákon o obchodování s léčivými přípravky“) provést další platby ve výši 20 % a 10 % z „části dotace poskytnuté orgánem sociálního zabezpečení“ na léky, které tato společnost prodala prostřednictvím lékáren a jsou nějakým způsobem financovány z veřejných zdrojů (dále jen „zákonná platební povinnost“).

10. V předkládacím usnesení předkládající soud vysvětluje, že splněním zákonné platební povinnosti po prodeji výrobků se společnost Novo Nordisk vzdává části protiplnění, jež získává od velkoobchodníka, tj. části svého obrátu. To, zda se uplatní zákonná platební povinnost, či nikoliv a její celková výše, závisí na množství prodaných léků a na výši dotace ze sociálního zabezpečení. Přesněji řečeno, podle § 36 odst. 1 zákona o obchodování s léčivými přípravky je částka, která má být zaplacená v rámci zákonné platební povinnosti, „založená na údajích o prodeji vycházejících z lékařských předpisů za referenční měsíc, v poměru k výrobní ceně“.

11. Dne 16. července 2021 podala Novo Nordisk u daňového orgánu prvního stupně, který je součástí odvolacího ředitelství, opravné přiznání k DPH za zdaňovací období ledna 2016, a to na základě § 195 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017 o daňovém řízení; dále jen „zákon o daňovém řízení“). Tímto opravným přiznáním společnost

Novo Nordisk snížila částku DPH, kterou měla za toto daňové období odvést, o 7 832 000 forintů (HUF) (přibližně 20 353,47 eur), přičemž se dovolávala plateb, jež provedla jak na základě smluv o úhradě nákladů uzavřených s NEAK, tak na základě § 36 odst. 1 a § 40/A odst. 1 zákona o obchodování s léčivými přípravky.

12. Daňový orgán prvního stupně opravné přiznání společnosti Novo Nordisk zamítl, čímž zamítl i snížení základu daně. Na základě správního odvolání společnosti Novo Nordisk, v němž byl uplatněn rozsudek ve věci *Boehringer Hungary*⁴, odvolací ředitelství souhlasilo se snížením základu daně, pokud jde o částky uhrazené na základě platební povinnosti vyplývající ze smluv o úhradě nákladů.

13. Naproti tomu odvolací ředitelství zamítlo snížení základu daně, pokud jde zákonnou platební povinnost. Uvedlo, že se jedná o platební povinnost vyplývající z ustanovení zákona, která nepředstavuje snížení ceny, nýbrž zvláštní daň. Podle jeho názoru tato zákonná platební povinnost nevyplývá ze smluv o úhradě nákladů, ale přímo ze zákonných ustanovení. Nejedná se o snížení ceny, neboť nedochází k přenesení mezi distributorkou léčivých přípravků a konečným spotřebitelem, přičemž platby představují v podstatě opatření směřující k dosažení rozpočtových a sanitárních cílů. Jak je uvedeno výše, zákonné platební povinnosti upravuje zákon o daňovém řízení; částky uhrazené z tohoto titulu musí být zaplacený daňovému orgánu a podle § 6 odst. 2 písm. a) tohoto zákona mají povahu daně. Žalovaný orgán v původním řízení tedy tvrdí, že tato zákonná platební povinnost představuje daň splatnou na základě kogentního právního ustanovení, která nemůže být považována za snížení ceny.

14. Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 90 odst. 1 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě dotčené v původním řízení, podle níž farmaceutická společnost, která provádí ze zákona platby státní zdravotní pojišťovně podle obratu z léčivých přípravků, na něž se poskytuje finanční příspěvek z veřejných zdrojů, nemá nárok na dodatečné snížení základu daně proto, že platby jsou prováděny ze zákona, že ze základu platební povinnosti lze odečíst jak platby provedené na základě smlouvy o úhradě nákladů, tak investice vynaložené daným podnikem na výzkum a rozvoj ve zdravotnictví, a že částku, která má být zaplacená, vybírá státní daňový orgán, který ji okamžitě převede státní zdravotní pojišťovně?“

15. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru Novo Nordisk, maďarská vláda a Evropská komise.

16. Ústní jednání se uskutečnilo dne 19. března 2024 a Novo Nordisk, maďarská vláda Evropská komise na něm přednesly svá ústní vyjádření.

⁴ – Rozsudek ze dne 6. října 2021, *Boehringer Ingelheim* (C-717/19, EU:C:2021:818, dále jen „rozsudek ve věci *Boehringer Hungary*“).

III. Referenční právní rámec

Právo Evropské unie

17. Článek 90 odst. 1 směrnice o DPH 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.“

Maďarské právo

18. Ustanovení § 36 odst. 1 zákona o obchodování s léčivými přípravky stanoví:

„Držitel rozhodnutí o registraci léčivého přípravku nebo, pokud posledně jmenovaný nevykonává v Maďarsku distribuční činnost, distributor určený smlouvou uzavřenou mezi oběma subjekty a schválenou státním daňovým orgánem, jakož i osoba, která podala žádost o poskytnutí dotace ze sociálního zabezpečení pro určitý individuálně připravený léčivý přípravek, a pokud tato osoba neprovádí distribuci tohoto individuálně připraveného léčivého přípravku, distributor (pro účely této kapitoly dále jen společně ‚držitel rozhodnutí o registraci léčivého přípravku‘), podléhají v souvislosti s léčivými přípravky a individuálně připravenými léčivými přípravky (pro účely této kapitoly dále jen společně ‚léčivé přípravky‘), které jsou prodávány v lékárnách a jakkoli financovány z veřejných zdrojů – vyjma léčivých přípravků uvedených v § 38 odst. 1 a individuálně připravených léčivých přípravků uvedených v právních předpisech o počáteční a pokračovací kojenecké výživě, povinnosti uhradit 20 % z části dotace ze sociálního zabezpečení založené na údajích o prodeji vycházejících z lékařských předpisů za referenční měsíc, v poměru k výrobní nebo dovozní ceně (dále jen společně ‚výrobní cena‘) (výrobní cena/spotřebitelská cena). V souvislosti s přípravky uvedenými v právních předpisech o počáteční a pokračovací kojenecké výživě, které jsou prodávány v lékárnách a jakkoli financovány z veřejných zdrojů, podléhá držitel rozhodnutí o registraci léčivého přípravku povinnosti uhradit 10 % z části dotace ze sociálního zabezpečení založené na údajích o prodeji vycházejících z lékařských předpisů za referenční měsíc, v poměru k výrobní ceně (výrobní cena/spotřebitelská cena). Výše platební povinnosti se určí pro každý výrobek a pro každý druh dotace zvlášť. ‚Dotací ze sociálního zabezpečení‘ se rozumí hrubá výše dotace včetně daně z přidané hodnoty. ‚Spotřebitelskou cenou‘ se rozumí hrubá výše spotřebitelské ceny. ‚Výrobní cenou‘ se rozumí čistá výše výrobní ceny bez daně z přidané hodnoty.“

19. Ustanovení § 40 tohoto zákona stanoví, že státní daňový orgán:

„a) převede částku vybranou na základě § 36 odst. 1, 2, 4 a 4a na účet státního fondu zdravotního pojištění, který je veden ve státní pokladně v souladu se zvláštním právním předpisem,

b) k tomuto převodu musí dojít okamžitě po provedení platby.“

20. Ustanovení § 40/A téhož zákona stanoví:

„1. Kromě platby stanovené v § 36 odst. 1 podléhají držitel rozhodnutí o registraci léčivého přípravku nebo, pokud posledně jmenovaný nevykonává v Maďarsku distribuční činnost, distributor určený smlouvou uzavřenou mezi oběma subjekty a schválenou státním daňovým

orgánem (pro účely tohoto článku dále jen společně ‚držitel rozhodnutí o registraci léčivého přípravku‘) v souvislosti s léčivými přípravky, které jsou prodávány v lékárnách a jakkoli financovány z veřejných zdrojů po dobu nejméně šesti let a jejichž cena, z níž toto financování vychází, je vyšší než 1 000 forintů, povinnosti uhradit 10 % z části dotace ze sociálního zabezpečení založené na údajích o prodeji vycházejících z lékařských předpisů za referenční měsíc, v poměru k výrobní nebo dovozní ceně (dále jen společně ‚výrobní cena‘) (výrobní cena/spotřebitelská cena), za předpokladu, že neexistuje žádný jiný výrobek rovněž financovaný z veřejných zdrojů, který by měl stejnou účinnou látku a stejný způsob podání jako dotyčný výrobek, avšak byl by uváděn na trh pod jinou ochrannou známkou a jiným držitelem rozhodnutí o registraci léčivého přípravku. Výše platební povinnosti se určí pro každý výrobek a pro každý druh dotace zvlášť.

[omissis]

4. Platební povinnost stanovená v odstavci 1 se řídí ustanoveními zákona o organizaci daňové správy a zákona o daňovém řízení, s přihlédnutím k odlišnostem stanoveným tímto zákonem.

5. Státní daňový orgán oznámí zdravotní pojišťovně schválení smlouvy uzavřené mezi držitelem rozhodnutí o registraci léčivého přípravku a distributorem, která je uvedena v odstavci 1, a to do osmi dnů od data jejího schválení.

6. Zdravotní pojišťovna pověřená správou státního fondu zdravotního pojištění oznámí osobě povinné k dani nebo zveřejní na svých internetových stránkách nejpozději desátý den druhého měsíce následujícího po referenčním měsíci údaje týkající se dotace a prodeje nezbytné ke splnění platební povinnosti stanovené v odstavci 1.

7. Na základě platební povinnosti stanovené v odstavci 1 předloží držitel rozhodnutí o registraci léčivého nejpozději dvacátý den třetího měsíce následujícího po referenčním měsíci státnímu daňovému orgánu prohlášení na tiskopise, který zpřístupní posledně jmenovaný orgán, a současně provede vklad na účet, který pro tento konkrétní účel otevře daňový orgán ve státní pokladně.

8. Zdravotní pojišťovna pověřená správou státního fondu zdravotního pojištění oznámí státnímu daňovému orgánu podle odstavce 6 údaje nezbytné ke kontrole osob povinných k provedení platby a současně mu tyto údaje oznámí elektronickou cestou.

9. Státní daňový orgán převede částku vybranou na základě odstavce 1 na účet státního fondu zdravotního pojištění, který je otevřen ve státní pokladně v souladu se zvláštním právním předpisem, přičemž k tomuto převodu musí dojít okamžitě po provedení platby.“

IV. Analýza

21. V projednávané věci je třeba provést výklad směrnice o DPH, který předkládajícímu soudu umožní rozhodnout, zda platba prováděná ze zákona zavedená vnitrostátním právem představuje snížení ceny umožňující snížení základu daně.

22. Pokud osoba povinná k dani z jakéhokoli důvodu sníží cenu dodaného zboží nebo poskytnuté služby, je takové snížení odpočitatelné od základu daně, z něhož se vypočítává DPH. Snížení ceny může být umožněno v okamžiku dodání, přičemž v takovém případě se použije článek 79

směrnice o DPH. Ceny však mohou být rovněž sníženy po uskutečnění plnění. V takovém případě článek 90 směrnice o DPH upravuje snížení základu daně. Použitelnost tohoto ustanovení je předmětem sporu v projednávané věci.

23. Tato ustanovení vyjadřují základní zásadu směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a tudíž daňová správa nemůže vybrat částku daně z přidané hodnoty převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená⁵.

24. Podle zákona o obchodování s léčivými přípravky byla Novo Nordisk povinna zaplatit NEAK částku přímo související s množstvím a cenou dodaných výrobků, přičemž tato platba byla uskutečněna až potom, co došlo k dodání těchto přípravků.

25. Představuje taková platba snížení ceny, přičemž v takovém případě by měl být základ daně snížen o částku této platby na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, nebo je taková platba splněním povinnosti zaplatit zvláštní daň, přičemž v takovém případě nemá vliv na základ daně?

26. Mám za to, že v projednávané věci jsou různé skutečnosti, které mohou svědčit ve prospěch obou závěrů. Stávající judikatura, zejména rozsudky ve věci *Boehringer Germany*⁶ a ve věci *Boehringer Hungary*, poskytuje určité poznatky, ale nemůže poskytnout konečnou odpověď v projednávané věci.

27. Budu postupovat následujícím způsobem. Zprvė vysvětlím, proč lze dotčenou platbu prováděnou ze zákona považovat za snížení ceny (A). Zadruhé vysvětlím, proč v projednávané věci nelze považovat dotčenou platbu, i když má většinu prvků zvláštní daně, ji za takovou daň považovat (B). Navrhnu tedy Soudnímu dvoru, aby měl v projednávané věci za to, že dotčené platby prováděné ze zákona musí být považovány za snížení ceny (C).

A. K dotčené platbě prováděné ze zákona jako snížení ceny

28. Z rozsudku ve věci *Boehringer Germany* vyplývá, že snížení ceny nemusí být dobrovolné, ale může vyplývat z povinnosti zakotvené v právních předpisech, aby mohlo být posuzováno jako snížení ceny ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH⁷.

29. Věc *Boehringer Germany* se týkala slevy z ceny léčivých přípravků, kterou byla farmaceutická společnost povinna poskytnout na základě zákona soukromé zdravotní pojišťovně, která pacientovi uhradila náklady. Hlavním důvodem, proč Soudní dvůr shledal, že uvedená sleva představuje snížení ceny ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, byl ten, že z důvodu dotčených německých právních předpisů mohla farmaceutická společnost disponovat pouze částkou, která odpovídá ceně utržené za prodej těchto přípravků lékárnám sníženou o uvedenou slevu⁸.

30. Skutečnost, že přímým příjemcem plnění byla pojištěná osoba, a nikoli pojišťovna, nenarušila přímou souvislost mezi poskytnutými službami a přijatým protiplněním. Podle Soudního dvora je totiž třeba považovat dotčenou soukromou zdravotní pojišťovnu za konečného spotřebitele dodávky uskutečněné farmaceutickou společností, a proto částka splatná správci daně nemůže

⁵ – Viz případy citované ve stanovisku generální advokátky J. Kokott ve věci *E. (DPH – Snížení základu daně)* (C-335/19, EU:C:2020:424, bod 30).

⁶ – Rozsudek ze dne 20. prosince 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006, dále jen „rozsudek ve věci *Boehringer Germany*“).

⁷ – V tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek ve věci *Boehringer Germany*, body 42, 43 a 46.

⁸ – Rozsudek ve věci *Boehringer Germany*, bod 35.

přesáhnout částku, kterou zaplatila pojišťovna jako konečný spotřebitel⁹. Protiplnění, které společnost skutečně obdržela a které představovalo základ daně, bylo tedy sníženo o slevu stanovenou zákonem¹⁰.

31. V projednávané věci, jak popsal předkládající soud, společnost Novo Nordisk v rámci zákonné platební povinnosti uhrazuje NEAK, který financuje léky, předem pevně stanovený procentní podíl z jednotlivých léků, jejichž kupní cena je dotována.

32. I když NEAK není přímým příjemcem dodávek léků, lze jej nicméně kvalifikovat jako konečného spotřebitele stejně tak, jako byla pojišťovna konečným spotřebitelem ve věci Boehringer Germany. NEAK totiž platí část ceny dodaných léků.

33. Vzhledem k tomu, že částka, kterou Novo Nordisk podle maďarského práva má zaplatit NEAK, je vypočtena na základě ceny dodaných léků na předpis, přičemž úhrada je poskytnuta též instituci, která je rovněž konečným spotřebitelem, představuje tato úhrada snížení ceny dodaných léků provedené po uskutečnění dodávky ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

34. V důsledku toho může taková zákonná platební povinnost, jako je ta v původním řízení, představovat snížení ceny, takže pro účely DPH může být „základ daně“ u této společnosti snížen v důsledku snížení ceny na základě takové platby prováděné ze zákona.

B. K dotčené platbě prováděné ze zákona jako daně

35. Pokud by však předmětná platba prováděná ze zákona nepředstavovala úhradu části ceny zaplacené NEAK jako konečným spotřebitelem, ale spíše úhradu zvláštní daně uložené zákonem ve prospěch NEAK jakožto fondu veřejného zdravotního pojištění, čl. 90 odst. 1 se nepoužije. V takovém případě by nebyl důvod pro snížení základu daně, neboť zaplacením této daně by se nesnížila výše protiplnění, které Novo Nordisk obdržela za své dodávky dotovaných léků.

36. Ve věci Boehringer Germany byla sleva, kterou musela farmaceutická společnost poskytnout, poskytnuta ve prospěch soukromé pojišťovny, která neměla žádnou veřejnou roli. Ve věci Boehringer Germany bylo tedy zřejmé, že platba prováděná ze zákona v tomto případě přímo snižuje protiplnění obdržené za dodané výrobky.

37. Naopak NEAK je podle maďarské vlády orgánem veřejné moci, do jehož působnosti náleží nejen subvencování léků, ale i další povinnosti v oblasti organizace veřejného zdraví. V projednávané věci by však platba, která následuje po okamžiku uskutečnění dodání, mohla být rovněž považována za příspěvek do části státního rozpočtu, za kterou odpovídá NEAK a která může být použita nejen na zmírnění zátěže pacientů při nákupu léků, ale může být použita i na jiné veřejné účely organizace veřejného zdravotnictví. Z tohoto důvodu nelze podle mého názoru závěry ve věci Boehringer Germany automaticky použít v projednávané věci.

38. Ve věci Boehringer Hungary měl Soudní dvůr možnost rozhodnout o platbách provedených farmaceutickou společností ve prospěch NEAK, které byly rovněž vypočteny na základě ceny a objemu dodaných dotovaných léků. Soudní dvůr tyto platby považoval za snížení ceny. Nicméně v tomto případě byly platby prováděny na základě smluvního vztahu mezi NEAK a farmaceutickou společností, a nikoli ze zákona, takže je nebylo možné považovat za daně. Bylo

⁹ – Rozsudek ve věci Boehringer Germany, body 40 a 41.

¹⁰ – Bod 36 rozsudku ve věci Boehringer Germany.

také zřejmé, že tyto platby byly dohodnuty právě za účelem snížení ceny léků, které má hradit NEAK. Z tohoto důvodu závěry Soudního dvora v uvedené věci, podle nichž byl použitelný čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, nelze automaticky použít v projednávané věci, ve které je platba prováděná na základě zákona a ve prospěch obecného státního rozpočtu, z něhož je automaticky postoupena/převedena do části tohoto rozpočtu spravované NEAK.

39. Vystává tedy otázka, zda by sporná zákonná platební povinnost mohla být posuzována jako daň.

40. Maďarská vláda se domnívá, že dotčené platby provedené ze zákona jsou zvláštními daněmi, které nemají povahu daní z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH (1), a že tyto zvláštní daně nesnižují základ daně (2)¹¹.

1. Daň ve smyslu článku 401 směrnice o DPH

41. Článek 401 směrnice o DPH stanoví, že „aniž jsou dotčeny jiné předpisy [EU], nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl [*omissis*] jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic“.

42. Článek 401 směrnice o DPH tak nebrání zachování nebo zavedení daně, pokud nevykazuje jeden ze základních znaků DPH.

43. Z judikatury vyplývá, že tyto znaky jsou čtyři: obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpočet částky DPH odvedené v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli¹².

44. I když je dotčená platba vypočítávána na základě obratu společnosti, není pochyb o tom, že částky splatné podle právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení nejsou vybírány v každé fázi výrobního a distribučního procesu, ale jsou farmaceutickými společnostmi odváděny ve prospěch NEAK prostřednictvím daňových orgánů pouze jednou.

45. Taková zákonná platební povinnost, jako je povinnost dotčená ve věci v původním řízení, tedy nespadá pod pojem daň, která má povahu daně z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

46. Zákonná platební povinnost zavedená maďarským právem tedy není daní, jejíž zavedení směrnice o DPH členskými státy zakazuje. To však stále neodpovídá na otázku, zda lze tuto zákonnou platební povinnost kvalifikovat jako daň.

¹¹ – V písemných podáních se tato vláda odvolávala na čl. 78 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Při jednání obecně tvrdila, že platba provedená na základě zákona představuje daň, aniž ji je nutné jako takovou kvalifikovat ve smyslu uvedeného ustanovení.

¹² – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. června 1999, Pelzl a další (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, EU:C:1999:285, body 20 a 21, jakož i citovaná judikatura); ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 21 a citovaná judikatura), a ze dne 25. února 2021, Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, bod 48 a citovaná judikatura).

2. Zákonná platební povinnost jako daň, která zůstává součástí základu daně

47. Podle ustálené judikatury musí být kvalifikace zdanění, daně, cla nebo poplatku z pohledu unijního práva určena Soudním dvorem v závislosti na objektivních vlastnostech zdanění nezávisle na jeho kvalifikaci podle vnitrostátního práva¹³.

48. Podle čl. 78 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH zahrnuje základ daně u DPH také daně. Soudní dvůr upřesnil, že k tomu, aby se na zdanitelné plnění vedoucí ke vzniku pravděpodobné dotčené daně vztahovala oblast působnosti tohoto ustanovení, musí se shodovat se zdanitelným plněním u DPH a musí být předmětem daně, přičemž tato kritéria jsou kumulativní¹⁴.

49. V projednávané věci bylo první kritérium splněno: je nesporné, že dodání léků představuje zdanitelné plnění pro platbu prováděnou ze zákona a DPH.

50. Jak však zdůraznila Komise, judikatura týkající se článku 78 směrnice o DPH neposkytuje vodítko pro kvalifikaci platby prováděné ze zákona jakožto daně. Komise navrhuje, aby byly zohledněny následující skutečnosti¹⁵: zda je platba povinná a vyplývá ze zákona¹⁶, zda má předem stanovený základ daně a sazbu daně, identifikaci příjemce platby, jakož i to, jaký byl záměr vnitrostátního normotvůrce a cíle samotné daně.

51. V projednávané věci je nutno konstatovat, že sporná platba je prováděná ze zákona a je povinná. I když tato charakteristika umožňuje kvalifikovat dotčenou platbu jako daň, jak jsem vysvětlila v bodě 28 tohoto stanoviska, nebrání to tomu, aby byla kvalifikována jako snížení ceny. Jinými slovy, ne každá platba prováděná ze zákona je daní, ale aby se jednalo o daň, musí být tato platba prováděná ze zákona a musí být povinná.

52. Zákonná platební povinnost má rovněž předem stanovený základ daně a sazbu. Mohla by tak být kvalifikována jako daň. Tento základ je ovšem rovněž spojen s cenou dodávaných léků, takže nelze vyloučit ani posouzení této platby jako snížení ceny.

53. Identifikace příjemce platby byla navržena jako další relevantní kritérium pro určení, zda je platba daní. V tomto ohledu je dotčená platba prováděna do ústředního rozpočtu, což je prvek, který svědčí ve prospěch toho, aby byla považována za daň. Je však rovněž nesporné, že je okamžitě a automaticky převáděna do části rozpočtu spravované NEAK. To by ji však samo o sobě nemělo zbavovat daňové povahy. Může se však rovněž jednat o indikaci toho, že se jedná o platbu, která snižuje cenu, která má být zaplacená NEAK jako konečným spotřebitelem léků.

54. Uvedené náležitosti dotčené platby prováděné ze zákona umožňují kvalifikovat tuto platbu jako daň, ale nejsou rozhodující, neboť mohou rovněž vést k závěru, že tato platba je snížením ceny.

¹³ – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. února 1996, *Bautia a Société française maritime* (C-197/94 a C-252/94, EU:C:1996:47, bod 39 a citovaná judikatura); ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 107 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 3. března 2021, *Promociones Oliva Park* (C-220/19, EU:C:2021:163, bod 45 a citovaná judikatura).

¹⁴ – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2010, *Komise v. Polsko* (C-228/09, EU:C:2010:295, bod 30 a citovaná judikatura).

¹⁵ – Komise vycházela z rozsudku ze dne 21. prosince 2011, *Air Transport Association of America a další* (C-366/10, EU:C:2011:864, body 143 až 147). O vhodnosti těchto kritérií viz stanovisko generálního advokáta Campos Sánchez-Bordony ve věci *IRCCS – Fondazione Santa Lucia* (C-189/15, EU:C:2016:287, poznámka pod čarou 35).

¹⁶ – Existují tvrzení, že závaznost je ústřední, ne-li nejpodstatnější vlastností daně, *Suchy, G.*, „Some propositions on tax as a legal concept“ v *Peeters, B.*, *The Concept of Tax*, EATPL, 2005, s. 49 až 54, s. 49. Objevují se také návrhy, že daně mohou být pojímány jako povinné příspěvky placené státu na financování veřejných výdajů. *Barassi, M.*, „The concept of tax and the different types of tax“ v *Peeters, B.*, *The Concept of Tax*, EATLP, 2005, s. 59 až 72, s. 72.

55. Maďarská vláda předložila dva dodatečné argumenty ve prospěch kvalifikace dotčené platby prováděné ze zákona jako daň. Nejprve odkázala na judikaturu Soudního dvora, v níž měl Soudní dvůr za to, že pro účely toho, aby platba byla kvalifikována jako „daň“, je důležité nejen stanovit, že existuje povinnost zaplatit určitou částku, ale také to, že v případě nedodržení této povinnosti byl poplatník stíhán příslušnými státními orgány¹⁷. V tomto ohledu maďarská vláda na jednání uvedla, že výrobci léčiv, kteří by nesplnili svou zákonnou platební povinnost, by mohli být stíháni jako každý jiný daňový subjekt, který neplní své povinnosti¹⁸.

56. Zadruhé maďarská vláda vysvětlila, že výdaje na výzkum a vývoj mohou být použity ke snížení základu daně u částky splatné jako dotčená platba prováděná ze zákona. Daňový poplatník by byl oprávněn požadovat toto snížení, aniž by správní orgán v tomto ohledu disponoval jakoukoli diskreční pravomocí, a každý daňový subjekt by to mohl využít za stejných podmínek. Takové snížení základu daně by podle předkládajícího soudu nebylo možné, pokud by dotčená platba prováděná ze zákona nebyla daní.

57. I když tyto dva argumenty hovoří ve prospěch kvalifikace dotčené platby jako daně, nejsou dostatečné. Podle mého názoru dotčená platební povinnost nesplňuje poslední (avšak neméně důležitý) znak, který musí daň mít.

58. Posledním znakem, který Komise navrhla pro to, aby platba mohla být charakterizována jako daň, je úmysl státu. Pokud by měl stát v úmyslu vybírat daně, mohla by být platební povinnost chápána jako daň.

59. Úmysl normotvůrce je však často obtížné zjistit. Je pravdou, že maďarská vláda před Soudním dvorem tvrdila, že jejím záměrem bylo zavést daň. To však nepovažuji za dostatečné, neboť je rovněž nezbytné, aby byl takový legislativní záměr takto pochopen osobami povinnými k dani.

60. Domnívám se proto, že by vhodnějším kritériem byla předvídatelnost záměru vlády ze strany osoby povinné k dani, že platba prováděná ze zákona je stanovena jako daň¹⁹.

61. V tomto ohledu a s výhradou ověření předkládajícím soudem se jeví, že maďarské právní předpisy jasně neodhaluje možný záměr, aby tyto platby prováděné ze zákona měly daňovou povahu.

62. Naopak, jak poznamenala Komise, příslušná ustanovení maďarského práva nezmiňují daňovou povahu dotčené platby. Dotčenou platbu nenazývají daní, nýbrž ji označují jako „platební povinnost“.

63. Kromě toho, jak uvádí společnost Novo Nordisk a Komise, důvodová zpráva k právním ustanovením, jež jsou relevantní pro projednávanou věc, zřejmě charakterizují platbu prováděnou ze zákona jako slevu, a nikoli jako daň. Podle Komise tato důvodová zpráva stanoví, že „orgán sociálního zabezpečení je největším odběratelem léků, takže příjemcem slevy z prodeje dotovaných léků musí být pojišťovna“.

¹⁷ – Rozsudek ze dne 18. ledna 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17, bod 32 a citovaná judikatura).

¹⁸ – To zřejmě potvrzuje písemné vyjádření vlády, které se odvolává na § 36 odst. 5 a § 40/A odst. 4 zákona o uvádění léčivých přípravků na trh, které výslovně odkazují na Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daních).

¹⁹ – V tomto ohledu viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. listopadu 1999, Špaček, s.r.o., v. Česká republika, (CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, bod 54 a citovaná judikatura). Viz rovněž analytická poznámka Generálního ředitelství pro výzkum a dokumentaci Soudního dvora Evropské unie, „Rozsah zásady legality zdanění, zejména v oblasti daně z přidané hodnoty“ (září 2018), která je k dispozici na adrese https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf

64. Na dotaz položený k tomuto bodu na ústním jednání maďarská vláda připustila, že použití těchto výrazů je nešťastné.

65. V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada právní jistoty, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a jejich účinky byly předvídatelné, především pokud mohou vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky, tak aby právní subjekty mohly jednoznačně rozpoznat svá práva a povinnosti a postupovat podle toho.²⁰

66. Jak uvedla generální advokátka E. Sharpston, je totiž zásadní, aby daň byla definována v právně závazných pravidlech dostupných osobám povinným k dani a způsobem, který je dostatečně jasný, přesný a vyčerpávající, aby umožnil dotčené osobě povinné k dani předvídat a stanovit výši splatné daně v daném okamžiku na základě dokumentů a údajů, které jsou jí k dispozici nebo které jsou dostupné²¹.

67. Dotčená zákonná platební povinnost v projednávané věci přitom neodpovídá těmto požadavkům jasnosti a předvídatelnosti, což znamená, že osoba povinná k dani nemohla předem vědět, že dotčená platba je splatná jako daň, a nikoli jako sleva z ceny.

C. Návrh

68. Podle mého názoru dotčené maďarské právo neobsahuje jasné, přesné a předvídatelné pravidlo, které by společnosti Novo Nordisk jakožto osobě povinné k dani umožnilo pochopit, že zákonná platební povinnost je daní a nemůže být považována za snížení ceny. Zároveň jsou splněny judikaturou stanovené podmínky pro to, aby uvedená platba mohla být kvalifikována jako snížení ceny.

69. Navrhuji tudíž, aby Soudní dvůr dospěl k závěru, že za okolností projednávané věci zákonná platební povinnost nesplňuje všechny zákonné požadavky pojmu daň a je třeba ji kvalifikovat jako snížení ceny *provedené ze zákona* ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

70. To však nebrání členskému státu, aby výslovně přijal daňové opatření, které by splnilo podobný cíl financování politiky veřejného zdraví.

V. Závěry

71. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Fővárosi Törvényszék (soud hlavního města Budapešti, Maďarsko) takto:

„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, podle níž farmaceutický podnik, který je ze zákona povinen odvádět státnímu orgánu zdravotního pojištění část svého obrátu pocházejícího z prodeje léčivých přípravků financovaných z veřejných prostředků, nemá nárok na dodatečné snížení základu daně z důvodu uskutečnění těchto plateb, pokud dotčená vnitrostátní právní úprava jasně, přesně a předvídatelně nestanoví, že dotčená platba je splatná jako daň.“

²⁰ – Rozsudek ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj (C-519/21, EU:C:2023:106, bod 105 a citovaná judikatura).

²¹ – Stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2018:995, bod 114).