



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 6. októbra 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 90 ods. 1 – Zníženie základu dane v prípade zníženia ceny po uskutočnení plnenia – Príspevky, ktoré štátnej zdravotnej poisťovni vypláca farmaceutický podnik – Článok 273 – Administratívne náležitosti stanovené vnútroštátnou právnou úpravou na výkon práva na zníženie dane – Zásada daňovej neutrality a proporcionality“

Vo veci C-717/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (predtým Fővárosi Bíróság) (Súd hlavného mesta Budapešť, predtým Prvostupňový súd Budapešť, Maďarsko) zo 16. septembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 27. septembra 2019, ktorý súvisí s konaním:

Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Kumin, sudcovia P. G. Xuereb (spravodajca) a I. Ziemele,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- **Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe**, v zastúpení: Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér Miklós a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a L. Havas, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

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 a článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (ďalej len „Boehringer Ingelheim“) na jednej strane a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) na druhej strane vo veci rozhodnutia, ktorým tento orgán odmietol spoločnosti Boehringer Ingelheim priznať právo odpočítať si zo základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) príspevky, ktoré zaplatila Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (Národná správa fondu zdravotného poistenia, Maďarsko) (ďalej len „štátna zdravotná poisťovňa“ alebo „NEAK“).

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:

„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 [činnosti – *neoficiálny preklad*] od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií [činností – *neoficiálny preklad*].“
- 4 Článok 90 tejto smernice stanovuje:

„1. 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.

2. V prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sa členské štáty môžu odchýliť od ustanovenia odseku 1.“
- 5 Článok 273 uvedenej smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými [rovnakého posudzovania plnení uskutočňovaných – *neoficiálny preklad*] na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Maďarské právo

- 6 § 65 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI.16.), ďalej len zákon o DPH“] stanovuje:

„Pokiaľ tento zákon nestanovuje inak, v prípade dodania tovaru alebo poskytovania služieb tvorí základ dane peňažná protihodnota, ktorú oprávnená osoba získala alebo získa od odberateľa tovaru, príjemcu služby alebo od tretej osoby, vrátane akejkoľvek dotácie, a to bez ohľadu na jej formu, ktorá priamo vplýva na cenu za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb.“

- 7 § 77 tohto zákona znie:

„1. V prípade dodania tovaru, poskytovania služieb alebo nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva predstavuje zmena alebo ukončenie zmluvy, a to vrátane neexistencie alebo neplatnosti zmluvy, dôvody na dodatočné zníženie základu dane do výšky zálohy alebo protihodnoty, ktoré boli alebo majú byť úplne alebo sčasti vrátené.

...

4. Ak po dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb zdaniteľná osoba v súlade s podmienkami presne stanovenými vo svojej obchodnej politike vráti peňažnú sumu na propagačné účely osobe, ktorá, či už má, alebo nemá postavenie zdaniteľnej osoby, priamo nenadobudla od uvedenej zdaniteľnej osoby tovar alebo neprijala od nej službu, ktorých kúpa zakladá nárok na vrátenie, môže si zdaniteľná osoba, ktorá túto sumu vyplatí, dodatočne znížiť základ dane zodpovedajúci dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb, ktoré sú predmetom tohto vrátenia (plnenie zakladajúce právo na zníženie základu dane), pod podmienkou, že:

- a) dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré boli uskutočnené priamo osobe, ktorá má právo na vrátenie (plnenie, ktoré zakladá právo na vrátenie), je zdaniteľné plnenie uskutočnené na vnútroštátnom území a že
- b) suma, ktorá sa má vrátiť, je nižšia než výsledok dosiahnutý vynásobením počtu plnení zakladajúcich právo na vrátenie najnižšou jednotkovou cenou, zvýšenou o daň, dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb v rámci dotknutého propagačného opatrenia, vo vzťahu k všetkým plneniam, ktoré zakladajú právo na zníženie základu dane.

5. V rámci odseku 4 sa predpokladá, že vrátená suma zahŕňa aj daň.“

- 8 Podľa § 78 ods. 3 až 4 uvedeného zákona:

„3. Na účely uplatnenia § 77 ods. 4 je potrebné, aby zdaniteľná osoba, ktorá vypláca peňažnú sumu, disponovala týmito dokumentmi:

- a) kópiou faktúry vystavenej na meno osoby, ktorá má právo na vrátenie, preukazujúcej plnenie zakladajúce právo na vrátenie, ktorá jednoznačne osvedčuje, že dotknuté plnenie je zdaniteľným plnením uskutočneným na vnútroštátnom území, a

b) dokladom o bankovom prevode alebo o platbe v hotovosti, ktorý jednoznačne osvedčuje, že zdaniteľná osoba, ktorá vracia peňažnú sumu, zaplatila osobe, ktorá má právo na vrátenie peňažnej sumy, sumu stanovenú v rámci svojej obchodnej politiky.

4. Doklad uvedený v odseku 3 písm. b) musí obsahovať tieto informácie:

a) meno, adresu, a ak ide o zdaniteľnú osobu, daňové identifikačné číslo osoby, ktorá má právo na vrátenie;

b) informácie o práve na odpočítanie dane na základe vyhlásenia osoby oprávnenej na vrátenie, pokiaľ ide o dotknuté plnenie.“

9 § 195 adózás rendjéröl szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017 o správe daní) stanovuje:

„Daňový orgán bez vykonania kontroly rozhodne o opravnom daňovom priznaní podanom daňovníkom v lehote pätnástich dní odo dňa jeho doručenia, ak je jediným dôvodom tohto opravného daňového priznania skutočnosť, že ustanovenie stanovujúce daňovú povinnosť je v rozpore so základným zákonom alebo záväzným aktom Európskej únie, alebo pokiaľ ide o právny predpis obce, v rozpore s akýmkoľvek iným právnym predpisom, s výhradou, že rozhodnutie Ústavného súdu, Kúria [Najvyšší súd, Maďarsko], alebo Súdneho dvora Európskej únie vyjadrujúce sa k tejto otázke, ešte nebolo v okamihu podania opravného daňového priznania zverejnené alebo opravné daňové priznanie nie je v súlade s obsahom uverejneného rozhodnutia.“

10 § 17 ods. 4 biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászati segédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006 évi XCVIII. törvény (zákon č. XCVIII z roku 2006 o všeobecných normách uplatniteľných na spoľahlivé a ekonomicky uskutočniteľné dodávky liekov a zdravotníckych pomôcok a o obchode s liekmi, ďalej len „Gyftv“), uvádza:

„Akákoľvek obchodná reklama na lieky a potraviny, ktoré môžu byť vydané len na základe lekárskeho predpisu v lekárňach alebo ktoré boli schválené a zaradené do zoznamu výrobkov uhrádzaných na základe zdravotného poistenia, ako aj zdravotnícke pomôcky, ktoré môžu byť nahradené na základe zdravotného poistenia na základe lekárskeho predpisu, sa zakazuje.“

11 § 26 ods. 2, 5 a 6 Gyftv stanovuje:

„2. Na účely dodržania rozpočtového rámca môže [štátna] zdravotná poisťovňa v súlade s odsekom 5 vyššie uzavrieť zmluvu o objeme financovania týkajúcu sa liekov, ktoré sú už uhrádzané alebo boli práve schválené a zaradené do zoznamu uhrádzaných liekov, a týkajúcu sa ďalej ich kategorizácie na účely ich úhrady, ich indikácií, ako aj liekov, ktoré sú uhrádzané z dôvodu spravodlivého zaobchádzania.

...

5. Povinný príspevok, ktorý sa má na základe zmluvy o objeme financovania zaplatiť, možno určiť:

a) v percentách z výšky úhrady kúpnej ceny zaplatenej za každú kvantitatívnu jednotku predanú za uhrádzanú kúpnu cenu;

b) na základe rozdielu medzi celkovou výškou úhrad kúpnej ceny zaplatenej za jeden alebo viac výrobkov počas platnosti dohody a maximálnou výškou určenou v uvedenej zmluve;

...

e) na základe rozdielu medzi skutočne predpísaným dávkovaním a referenčným dávkovaním upraveným v zmluve z hľadiska nákladovej efektívnosti, a to v súlade so súhrnom charakteristických vlastností lieku.

6. V prípade prípravy lieku možno súčasne uplatniť ustanovenia odseku 5.“

12 Podľa § 28 ods. 1 Gyftv:

„Na úhradu liekov zaradených do zoznamu liekov uhrádzaných na základe zdravotného poistenia môže [štátna zdravotná] poisťovňa použiť tieto nástroje na úhradu:

...

c) zmluva o objeme financovania;

...“

13 § 30/A kötelező egészségbiztosítás ellátásairól 1997. évi LXXXIII. törvény (zákon č. LXXXIII z roku 1997 o dávkach na povinné zdravotné poistenie) stanovoval:

„[Štátna] zdravotná poisťovňa môže uzavrieť zmluvu s držiteľmi povolenia na uvádzanie lieku na trh podľa § 36 ods. 1 [Gyftv], ako aj s dodávateľmi zdravotníckych pomôcok alebo poskytovateľmi zdravotnej starostlivosti, týkajúcu sa ceny, množstva a požiadaviek kvality výrobkov a zdravotnej starostlivosti, ktoré sa môžu uvádzať na trh za uhrádzanú cenu, ako aj iných aspektov, ktoré strany považujú za dôležité.“

14 § 11 ods. 1 törzskönyvezett gyógyszerek és a különleges táplálkozású igényt kielégítő tápszerek társadalombiztosítási támogatásba való befogadásának szempontjairól és a befogadás vagy a támogatás megváltoztatásáról [szóló] 32/2004. (IV. 26.) ESzCsM rendelet [vyhláška č. 32/2004. (IV. 26.) Ministerstva zdravotníctva, sociálnych vecí a rodiny o spôsoboch zaradenia registrovaných liekov a individuálne pripravovaných liekov do zoznamu výrobkov uhrádzaných na základe zdravotného poistenia, ako aj o zmene zaradenia alebo úhrady] stanovuje:

„V prípade zmlúv o objeme financovania uvedených v § 26 Gyftv sa objem úhrady určí v závislosti od počtu pacientov, ktorí majú byť liečení, so zreteľom na prevalenciu a vplyv danej choroby podľa návrhu kolégia zdravotníckych pracovníkov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Boehringer Ingelheim je maďarskou dcérskou spoločnosťou farmaceutického podniku. Jej hlavná činnosť spočíva v predaji uhrádzaných liekov veľkoobchodníkom, ktorí ich predávajú lekárňam a tie ich následne distribuujú pacientom.

- 16 V Maďarsku sa maloobchodný predaj liekov uskutočňuje s výnimkou nemocníc prostredníctvom lekární. Lekárne sa zásobujú od veľkoobchodných distribútorov a veľkoobchodníci od spoločností uvádzajúcich farmaceutické výrobky na trh, akou je Boehringer Ingelheim.
- 17 Lieky môžu byť uhrádzané zo strany NEAK, ktorá uplatňuje systém „úhrady kúpnej ceny“. Na základe tohto systému NEAK uhrádza nákupnú cenu liekov predávaných na predpis a uhrádzaných na základe zdravotného poistenia v rámci ambulantnej liečby. Zaplatenie ceny uhrádzaného lieku sa následne delí medzi NEAK a pacienta. Pacient zaplatí lekárni takzvaný „doplatok“, ktorý zodpovedá rozdielu medzi cenou výrobku a výškou úhrady zaplatenej zo strany NEAK. NEAK *a posteriori* preplatí lekárňam výšku dotknutej úhrady. Cena za lieky zaplatená lekárňam, ktorá predstavuje základ DPH, má teda dve zložky, a to jednak úhradu zo strany NEAK a jednak „doplatok“ zaplatený pacientom. Lekárne teda musí zaplatiť DPH tak zo sumy zaplatenej pacientom, ako aj zo sumy, ktorú jej preplatila NEAK.
- 18 NEAK po preskúmaní zohľadňujúcim rôzne aspekty, ako je politika verejného zdravia, farmaceutické aspekty a vzťah nákladovej efektívnosti, rozhodne, či sa má liek zapísať do zoznamu uhrádzaných liekov, a následne určí výšku úhrady v závislosti od ceny stanovenej distribútorom, a to spoločnosťou Boehringer Ingelheim vo veci samej.
- 19 Na to, aby boli lieky, ktoré distribuuje na maďarskom trhu, uhrádzané, Boehringer Ingelheim uzavrela s NEAK „zmluvy o objeme financovania“ na obdobie od 1. októbra 2013 do 31. decembra 2017. Podľa týchto zmlúv sa Boehringer Ingelheim zaviazala vyplatiť v prospech NEAK z množstva liekov, ktoré predá, príspevky vo výške dohodnutej v zmluvách a vyplatených z obratu dosiahnutého z predaja týchto liekov. Presnejšie, výška príspevkov bola stanovená v percentách z výšky úhrady zo strany NEAK vyjadrenej v hrubej cene na základe jednotkových balení (balenia) predávaných za uhrádzanú cenu (príspevky podľa systému spočívajúceho v cene za balenie), či dokonca v prípade niektorých zmlúv bola stanovená vo výške 100 %, ak v prípade daných výrobkov bola prekročená maximálna výška úhrady zo strany NEAK (príspevky založené na maximálnej výške úhrady).
- 20 Uzavretie týchto zmlúv nie je zákonnou povinnosťou, ale poskytuje spoločnosti Boehringer Ingelheim záruku, že lieky, ktoré uvádza na trh, budú uhrádzané zo strany NEAK. Tieto zmluvy tiež umožňujú NEAK zabezpečiť nepretržitý prístup k novým a moderným uhrádzaným terapiám, pričom si v plnej miere zachováva rozpočtovú rovnováhu.
- 21 NEAK nevystavil nijakú faktúru týkajúcu sa príspevkov zaplatených spoločnosťou Boehringer Ingelheim. Existuje však určitý počet dokumentov, ktoré umožňujú *a posteriori* overiť, že Boehringer Ingelheim skutočne realizovala platby v prospech NEAK na základe týchto zmlúv.
- 22 Dňa 13. novembra 2018 Boehringer Ingelheim podala na maďarské daňové orgány opravné daňové priznanie k DPH za obdobie od 1. októbra 2013 do 31. decembra 2017 podľa § 195 zákona č. CL z roku 2017 o správe daní. Na základe možnosti požiadať o opravu Boehringer Ingelheim s odvolaním sa na platby uskutočnené v prospech NEAK na základe zmlúv o objeme financovania znížila sumu DPH o 354 687 000 maďarských forintov (HUF) (približne 1 milión eur), ktorá sa mala za uvedené obdobie zaplatiť.
- 23 Maďarský daňový orgán rozhodujúci ako prvostupňová inštancia zamietol opravné daňové priznanie spoločnosti Boehringer Ingelheim, a teda odmietol dodatočné zníženie základu dane na účely DPH.

- 24 Boehringer Ingelheim podala proti tomuto rozhodnutiu správny opravný prostriedok na riaditeľstvo pre opravné prostriedky. Toto riaditeľstvo potvrdilo prvostupňové rozhodnutie.
- 25 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky konštatovalo, že platby uskutočnené spoločnosťou Boehringer Ingelheim v prospech NEAK nezodpovedajú podmienkam na zníženie základu dane na účely DPH stanoveným v § 77 ods. 4 zákona o DPH. Podľa riaditeľstva pre opravné prostriedky totiž na jednej strane platby uskutočnené spoločnosťou Boehringer Ingelheim nemožno považovať za dodatočné vrátenie poskytnuté „na propagačné účely“, keďže § 17 ods. 4 Gýftv zakazuje obchodnú reklamu liekov zaradených do zoznamu výrobkov uhrádzaných na základe zdravotného poistenia. Na druhej strane Boehringer Ingelheim tieto platby neposkytla „v súlade s podmienkami presne stanovenými v jej obchodnej politike“, keďže výška príspevkov splatných na základe zmlúv nebola určená farmaceutickým podnikom, ale kolégiom zdravotníckych pracovníkov v súlade s vyhláškou.
- 26 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky okrem iného uviedlo, že § 77 zákona o DPH sa vzťahuje na všetky prípady zníženia základu dane stanovené v článku 90 ods. 1 smernice o DPH a že nebolo preukázané porušenie práva Únie, keďže prebratie ustanovení tejto smernice do vnútroštátneho právneho poriadku nevyžaduje, aby ustanovenia vnútroštátneho práva doslovne prebrali znenie uvedenej smernice. Smernica o DPH definuje len regulačné ciele a ponecháva vnútroštátnemu zákonodarcovi možnosť rozhodnúť, ako sa majú tieto ciele dosiahnuť. Riaditeľstvo pre opravné prostriedky tiež zdôraznilo, že rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), v ktorom Súdny dvor podal výklad článku 90 ods. 1 smernice o DPH, nie je v prejednávanej veci uplatniteľný, pretože tento rozsudok sa zakladal na odlišnej skutkovej situácii, než je tá, na ktorej sa zakladá prejednávaná vec.
- 27 Boehringer Ingelheim podala proti rozhodnutiu maďarského daňového orgánu žalobu na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. V podstate tvrdí, že podľa článku 90 ods. 1 smernice o DPH suma, ktorú zaplatila v prospech NEAK a ktorá sa vypláca z jej obratu, vedie k zníženiu základu dane na účely DPH, takže má právo na vrátenie DPH.
- 28 Vnútroštátny súd si v prvom rade kladie otázku v súvislosti s uplatniteľnosťou rozsudku z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), na spor vo veci samej, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že zľavy, ktoré poskytuje farmaceutický podnik nemeckým súkromným zdravotným poisťovňami, vedú k zníženiu základu dane na účely DPH tohto podniku, pokiaľ sa dodávky farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov lekárniam, ktoré ich dodávajú osobám poisteným zdravotným poistením, na základe ktorého sa poisteným osobám prepláca nákupná cena farmaceutických výrobkov.
- 29 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že maďarský systém úhrad je podobný systému úhrad nemeckého súkromného zdravotného poistenia s tým rozdielom, že v Maďarsku sa príspevky vyplácajú v prospech NEAK ako štátnej zdravotnej poisťovni nie na základe záväzného právneho predpisu, ale na základe občianskoprávnej zmluvy, ktorú môžu zmluvné strany dobrovoľne uzavrieť. Táto zmluva však od okamihu podpísania vyvoláva rovnaký účinok ako právna úprava dotknutá vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), a to, že Boehringer Ingelheim mohla disponovať len sumou, ktorá zodpovedá predajnej cene jej výrobkov lekárniam, zníženej o uvedenú zľavu.
- 30 Vnútroštátny súd sa totiž domnieva, pričom sa opiera o body 41 až 43 rozsudku z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), že v prejednávanej veci sa má NEAK považovať za konečného spotrebiteľa dodávky uskutočnenej

spoločnosťou Boehringer Ingelheim, takže suma vybraná daňovou správou nemôže byť vyššia ako suma zaplatená konečným spotrebiteľom. Vzhľadom na to, že časť z ceny výrobkov zdaniteľná osoba, konkrétne Boehringer Ingelheim, nezískala z dôvodu príspevku, ktorý táto spoločnosť vyplatila NEAK, sa cena týchto výrobkov po uskutočnení plnenia znížila v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Za týchto podmienok Boehringer Ingelheim nemohla voľne disponovať celou cenou získanou pri predaji svojich výrobkov lekárňam alebo veľkoobchodníkom.

- 31 Vnútroštátny súd však uvádza, že Súdny dvor sa ešte nevyjadril k otázke, či k zníženiu základu dane môže dôjsť aj v prípade, keď poskytnutie zľavy nie je povinné podľa vnútroštátneho právneho predpisu, ale uplatní sa, ako v rámci sporu vo veci samej, dobrovoľne.
- 32 Tento súd okrem toho zdôrazňuje, že maďarská právna úprava má za následok, že všetky farmaceutické podniky, ktoré uzavreli zmluvy o objeme financovania, o aké ide vo veci samej, nemajú možnosť si dodatočne znížiť základ dane na účely DPH, pokiaľ ide o sumu zaplatenú NEAK. Z článku 90 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že základ dane sa primerane zníži za podmienok, ktoré stanovujú členské štáty. Súdny dvor však ešte nespresnil hranicu, ktorá nesmie byť prekročená, aby tieto podmienky nepredstavovali neprimerané obmedzenie cieľa právnej úpravy Únie.
- 33 V druhom rade maďarská právna úprava podmieňuje dodatočné zníženie základu dane jednak predložením kópie faktúry vystavenej na meno osoby, ktorá má právo na vrátenie, ktorá potvrdzuje uskutočnenie plnenia zakladajúceho právo na toto vrátenie a ktorá jasne osvedčuje, že dotknuté plnenie je zdaniteľným plnením uskutočneným na vnútroštátnom území, a jednak predložením dokladu o uskutočnení bankového prevodu alebo platby v hotovosti.
- 34 Vnútroštátny súd pritom uvádza, že v prejednáwanej veci NEAK nevystavila spoločnosti Boehringer Ingelheim nijakú faktúru, pričom táto spoločnosť disponuje len žiadosťou o platbu, ktorú jej NEAK zaslala, a bankovým dokladom osvedčujúcim platbu zodpovedajúcej sumy. Uvádza však, že NEAK počíta výšku príspevku uvedenej v žiadosti o platbu podľa metódy definovanej v zmluvách na základe počtu liekov predaných počas posudzovaného obdobia. Aj keď teda neexistuje nijaká faktúra, existujú dokumenty, ktoré náležite preukazujú uskutočnenie plnenia, pretože údaje uvádzané v zmluvách a obraty z predaja liekov sú verejne prístupné a účtovníctvo v súvislosti s príspevkami sa zakladá na verejných a úradných záznamoch. Vnútroštátny súd tiež zdôrazňuje, že NEAK je štátna zdravotná poisťovňa, a preto možno predpokladať, že údaje, ktoré uvádza vo svojej žiadosti o platbu, sú pravdivé.
- 35 Vnútroštátny súd sa domnieva, že hoci článok 273 smernice o DPH umožňuje členským štátom stanoviť ďalšie povinnosti na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie podvodom, takéto povinnosti musia byť primerané sledovanému cieľu. V spore vo veci samej pritom nešlo o riziko podvodu, keďže maďarský daňový orgán sa naň ani neodvolal a samotný riadny výber DPH mohol byť zaručený aj bez faktúry vďaka existencii iných dokumentov umožňujúcich dodatočne overiť existenciu zmlúv o objeme financovania a uskutočnených platbách.
- 36 Súdny dvor sa však ešte nevyjadril k formálnym podmienkam vyžadovaným na priznanie dodatočného zníženia základu dane na účely DPH a k dokladom, ktoré sa majú na tieto účely predložiť.

37 Za týchto podmienok Fővárosi Törvényszék (predtým Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság) (Súd hlavného mesta Budapešť, predtým Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 90 ods. 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej farmaceutický podnik, ktorý na základe zmluvy, ktorej uzavretie je dobrovoľné, zaplatí štátnej zdravotnej poisťovni časť zo svojho obratu dosiahnutého z predaja farmaceutických výrobkov, a preto nezíska celú protihodnotu za tieto výrobky, nemá nárok na dodatočné zníženie základu dane na účely DPH len z dôvodu, že tieto platby nie sú v súlade s podmienkami, ktoré si tento podnik vopred stanovil v rámci svojej obchodnej politiky, a s hlavným cieľom spočívajúcim v propagácii predajov?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa článok 273 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že toto ustanovenie bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje dodatočné zníženie základu dane tým, že zdaniteľná osoba, ktorá má právo na vrátenie, má disponovať faktúrou vystavenou na svoje meno, ktorá preukazuje uskutočnenie plnenia zakladajúceho právo na vrátenie, v prípade že existujú iné doklady náležite preukazujúce uskutočnenie plnenia umožňujúce dodatočné zníženie základu dane, že toto plnenie sa zakladá na dodatočne overiteľných údajoch, ktoré sú sčasti verejné a oficiálne, a je možné zaručiť riadny výber DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 38 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 90 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že farmaceutický podnik si nemôže odpočítať zo svojho základu dane na účely DPH časť svojho obratu dosiahnutého z predaja liekov uhrádzaných štátnou zdravotnou poisťovňou, ktorú vyplatí tejto poisťovni na základe zmluvy uzavretej medzi ňou a týmto podnikom, z dôvodu, že takto vyplatené sumy neboli stanovené na základe podmienok, ktoré si uvedený podnik vopred stanovil v rámci svojej obchodnej politiky, a že tieto platby neboli uskutočnené na propagačné účely.
- 39 Na úvod treba pripomenúť, že základná zásada systému DPH sa zakladá na skutočnosti, že DPH má zaťažiť len konečného spotrebiteľa a musí zostať úplne neutrálna vzhľadom na zdaniteľné osoby, ktoré vstupujú do procesu výroby a distribúcie pred štádiom konečného zdanenia, bez ohľadu na počet plnení, ku ktorým došlo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. mája 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25).
- 40 Podľa článku 73 smernice o DPH zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto činnosti od odberateľa alebo od tretej strany, vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto činností.
- 41 Z článku 90 ods. 1 tejto smernice, ktorý stanovuje prípady zrušenia, odstúpenia od zmluvy, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo prípad zníženia ceny po uskutočnení plnenia, vyplýva, že členské štáty majú povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení plnenia zdaniteľná osoba nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Toto ustanovenie je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH,

podľa ktorej je zdaniteľným základom skutočne získaná protihodnota a ktorej dôsledok spočíva v tom, že daňový úrad nemôže vyberať na účely DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba [rozsudok z 15. októbra 2020, E. (DPH – Zníženie základu dane), C-335/19, EU:C:2020:829, bod 21 a citovaná judikatúra].

- 42 Súdny dvor v bode 46 rozsudku z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), rozhodol, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zľava, ktorú poskytne podľa vnútroštátneho zákona farmaceutický podnik súkromnej zdravotnej poisťovni, má v zmysle tohto článku za následok zníženie základu dane farmaceutického podniku, pokiaľ sa dodávky farmaceutických výrobkov uskutočňujú prostredníctvom veľkoobchodníkov v prospech lekární, ktoré tieto dodávky uskutočňujú v prospech osôb so súkromným zdravotným poistením, na základe ktorého sa poistencom tohto poistenia uhrádza kúpna cena farmaceutických výrobkov.
- 43 V prejednávanej veci Boehringer Ingelheim predáva na maďarskom trhu lieky uhrádzané štátnou zdravotnou poisťovňou, a to prostredníctvom veľkoobchodníkov lekárniam, ktoré ich ďalej predávajú osobám, ktoré sú poistené týmto poistením, za predpokladu, že tieto osoby zaplatia rozdiel medzi cenou lieku a výškou úhrady, ktorú priamo zaplatí vnútroštátny orgán zdravotného poistenia lekárniam. Podľa súkromnoprávných zmlúv uzavretých so štátnou zdravotnou poisťovňou Boehringer Ingelheim vypláca tejto poisťovni za uhrádzané lieky, ktoré táto spoločnosť uvádza na trh, príspevky pochádzajúce z príjmov dosiahnutých z predaja týchto liekov a vo výške definovanej v týchto zmluvách.
- 44 Ako uviedol vnútroštátny súd, uzavretím týchto zmlúv sa Boehringer Ingelheim vzdá časti protihodnoty zaplatenej veľkoobchodníkom. Nebolo by teda v súlade so smernicou o DPH, aby vymeriavací základ, z ktorého sa vypočítava DPH, ktorú má farmaceutický podnik ako zdaniteľná osoba zaplatiť, bol vyšší ako suma, ktorú tento podnik nakoniec prijal. Ak by to tak bolo, zásada neutrality DPH by vo vzťahu k zdaniteľným osobám, akou je aj farmaceutický podnik, nebola dodržaná (rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 35).
- 45 Je potrebné dodať, že skutočnosť, že vo veci samej je priamym príjemcom dodávok dotknutých liekov, ktorý dodatočne zaplatí lekární výšku úhrady, nie štátna zdravotná poisťovňa, ale samotní poistenci, ktorí platia lekární doplatok k úhrade, nemôže svojou povahou narušiť priamu súvislosť existujúcu medzi uskutočneným dodaním tovaru a získanou protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 40).
- 46 Keďže totiž lekárne musí zaplatiť DPH zo sumy, ktorú zaplatí pacient, ale aj zo sumy, ktorú jej vyplatí štátna zdravotná poisťovňa za uhrádzané lieky, treba túto lekárne považovať za konečného spotrebiteľa dodávky uskutočnenej farmaceutickým podnikom, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH, takže suma vybraná daňovým úradom nemôže byť vyššia ako suma zaplatená konečným spotrebiteľom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, bod 41).
- 47 Keďže časť protihodnoty získanej po predaji liekov farmaceutickým podnikom tento podnik nezískal z dôvodu príspevku zaplateného štátnej zdravotnej poisťovni, ktorá prepláca lekárniam časť ceny týchto liekov, je nutné konštatovať, že cena týchto liekov bola po uskutočnení plnenia znížená v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH.

- 48 Tento výklad nespochybňuje ani okolnosť uvedená vnútroštátnym súdom, podľa ktorej na rozdiel od skutkových okolností vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006), príspevky, ktoré Boehringer Ingelheim platí štátnej zdravotnej poisťovni, nie sú splatné na základe zákonnej povinnosti, ale na základe zmlúv, ktoré uzavrela s touto inštitúciou.
- 49 Ani zo znenia článku 90 ods. 1 smernice o DPH, ani z rozsudku z 20. decembra 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), totiž nevyplýva, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že jeho pôsobnosť je obmedzená na zníženia ceny vyplývajúce zo zákonných povinností.
- 50 Uvedený výklad nevyvracia ani argumentácia maďarskej vlády, podľa ktorej v podstate nemôže ísť o „zníženie ceny“ v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH, keďže neexistuje priama súvislosť medzi protihodnotou, ktorú dostane Boehringer Ingelheim, a príspevkami, ktoré táto spoločnosť zaplatí štátnej zdravotnej poisťovni. Maďarská vláda v tejto súvislosti usudzuje, že príspevky založené na maximálnej výške úhrady nemožno považovať za „zníženie ceny“ v zmysle tohto ustanovenia, keďže jednak nie sú prispôbené protihodnote za lieky dodávané v reťazci plnení, ale na určité obdobie maximálnej výške úhrady poskytnutej štátnou zdravotnou poisťovňou, a jednak sú verejnej povahy.
- 51 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa judikatúry citovanej v bode 41 vyššie je dôležité len to, že zdaniteľná osoba nezískala celú protihodnotu za svoje výrobky alebo jej časť. V prejednávanej veci však Boehringer Ingelheim nezískal celú protihodnotu za predané lieky, ale len časť konečnej sumy zaplatenej veľkoobchodníkmi, ktorým predala svoje lieky, a to v dôsledku odpočítania súm zaplatených štátnej zdravotnej poisťovni.
- 52 Navyše v prípade zníženia ceny po uskutočnení plnenia článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.
- 53 Hoci toto ustanovenie ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení opatrení, na základe ktorých možno vymedziť sumu zodpovedajúcu zníženiu, členské štáty majú povinnosť vyhovieť zníženiu základu dane v prípadoch upravených v uvedenom ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júna 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 50 a citovanú judikatúru).
- 54 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania pritom vyplýva, že podmienky na dodatočné zníženie základu dane stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, podľa ktorých sa platby, ktoré zakladajú právo na takéto zníženie, musia určiť na základe podmienok vopred stanovených týmto podnikom v rámci jeho obchodnej politiky a uskutočnených na propagačné účely, by mali za následok, že všetky farmaceutické podniky, ktoré uzavreli zmluvy o objeme financovania so štátnou zdravotnou poisťovňou, by boli zbavené možnosti dodatočne znížiť svoj základ dane na účely DPH z dôvodu príspevkov vyplatených tejto poisťovni, hoci po uskutočnení plnenia skutočne došlo k zníženiu ceny v zmysle článku 90 ods. 1 smernice o DPH. Uvedené podmienky teda nemožno považovať za podmienky, na ktoré sa vzťahuje voľná úvaha, ktorou disponujú členské štáty na základe tohto ustanovenia.
- 55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že farmaceutický podnik si nemôže odpočítať zo svojho základu dane na účely DPH časť svojho obratu dosiahnutého z predaja liekov uhrádzaných štátnou zdravotnou poisťovňou,

ktorú vyplatí tejto poisťovni na základe zmluvy uzavretej medzi ňou a týmto podnikom, z dôvodu, že takto vyplatené sumy neboli stanovené na základe podmienok, ktoré si uvedený podnik vopred stanovil v rámci svojej obchodnej politiky, a že tieto platby neboli uskutočnené na propagačné účely.

O druhej otázke

- 56 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá dodatočne zníženie základu dane na účely DPH podmieňuje tým, že zdaniteľná osoba, ktorá má právo na vrátenie, má disponovať faktúrou vystavenou na jej meno, ktorá preukazuje uskutočnenie plnenia zakladajúceho právo na uvedené vrátenie, a to aj vtedy, ak takáto faktúra nebola vystavená a uskutočnenie tohto plnenia možno preukázať inými prostriedkami.
- 57 Ako bolo pripomenuté v bode 52 tohto rozsudku, v prípade zníženia ceny po uskutočnení plnenia článok 90 ods. 1 smernice o DPH stanovuje, že základ dane sa primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.
- 58 Okrem toho podľa článku 273 tejto smernice členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že sa táto možnosť neuplatní na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 uvedenej smernice.
- 59 Keďže ustanovenia článku 90 ods. 1 a článku 273 smernice o DPH mimo nimi stanoveného rámca nespresňujú podmienky ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty, tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy, najmä pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť voči daňovým orgánom uvedených štátov, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane (rozsudok z 11. júna 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 35 a citovaná judikatúra).
- 60 Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať na základe článku 273 smernice o DPH, sa však v zásade môžu odchyliť od pravidiel týkajúcich sa základu dane na účely DPH iba v rozsahu striktno nevyhnutnom na dosiahnutie tohto osobitného cieľa. Tieto opatrenia totiž musia mať čo najmenší dosah na ciele a zásady smernice o DPH, čiže ich nemožno používať takým spôsobom, ktorý by spochybňoval neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnymi predpismi Únie v danej oblasti (rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28).
- 61 Je preto nutné, aby sa náležitosti, ktoré má zdaniteľná osoba splniť na to, aby sa pred daňovými orgánmi mohla domáhať práva na zníženie základu dane na účely DPH, obmedzovali len na náležitosti, ktoré umožňujú preukázať, že po ukončení transakcie celá protihodnota alebo jej časť v konečnom dôsledku nebude získaná. V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnym súdom, aby pri náležitostiach vyžadovaných dotknutým členským štátom preverili, či ide o taký prípad (rozsudok z 11. júna 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, bod 37 a citovaná judikatúra).
- 62 V prejednávanej veci požiadavka, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje primerané zníženie základu dane v prípade zníženia ceny po uskutočnení plnenia tým, že zdaniteľná osoba má disponovať kópiou faktúry vystavenej na jej meno a preukazujúcej uskutočnenie plnenia, na základe ktorej vzniká právo na vrátenie, môže v zásade prispieť tak k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu daňovým podvodom, ako aj k zabráneniu nebezpečenstva straty

daňových príjmov, pričom tak sleduje legitímne ciele uvedené v článku 273 smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, body 32 a 33)

- 63 Keďže je však disponovanie faktúrou vo vnútroštátnom práve podmienkou *sine qua non* na priznanie zníženia základu dane, neutralita DPH je dotknutá, ak je pre zdaniteľnú osobu nemožné alebo nadmieru zložité získať takúto faktúru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 38).
- 64 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Boehringer Ingelheim nemá k dispozícii faktúry týkajúce sa platieb, ktoré uskutočnila v prospech štátnej zdravotnej poisťovne, keďže štátna zdravotná poisťovňa vydala len žiadosti o platbu.
- 65 V takom prípade zásady neutrality DPH a proporcionality vyžadujú, aby dotknutý členský štát umožnil zdaniteľnej osobe preukázať pred vnútroštátnymi daňovými orgánmi, že plnenie, ktorá zakladá nárok na zníženie základu dane, bolo skutočne uskutočnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, bod 40). Platí to o to viac v prípade ako v prejednávanej veci, keď sa dotknuté plnenie uskutočnilo vo vzťahu k štátnemu subjektu.
- 66 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá dodatočné zníženie základu dane na účely DPH podmieňuje tým, že zdaniteľná osoba, ktorá má právo na vrátenie, má disponovať faktúrou vystavenou na jej meno, ktorá preukazuje uskutočnenie plnenia zakladajúceho právo na uvedené vrátenie, a to aj vtedy, ak takáto faktúra nebola vystavená a uskutočnenie tohto plnenia možno preukázať inými prostriedkami.

O trovách

- 67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že farmaceutický podnik si nemôže odpočítať zo svojho základu dane na účely dane z pridanej hodnoty časť svojho obratu dosiahnutého z predaja liekov uhrádzaných štátnou zdravotnou poisťovňou, ktorú vyplatí tejto poisťovni na základe zmluvy uzavretej medzi ňou a týmto podnikom, z dôvodu, že takto vyplatené sumy neboli stanovené na základe podmienok, ktoré si uvedený podnik vopred stanovil v rámci svojej obchodnej politiky, a že tieto platby neboli uskutočnené na propagačné účely.**

2. **Článok 90 ods. 1 a článok 273 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá dodatočné zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty podmieňuje tým, že zdaniteľná osoba, ktorá má právo na vrátenie, má disponovať faktúrou vystavenou na jej meno, ktorá preukazuje uskutočnenie plnenia zakladajúceho právo na uvedené vrátenie, a to aj vtedy, ak takáto faktúra nebola vystavená a uskutočnenie tohto plnenia možno preukázať inými prostriedkami.**

Podpisy